

# DOCUMENTOS

**UNA APROXIMACIÓN A LAS PRINCIPALES  
CUESTIONES DERIVADAS DE LA  
FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO**

Autor: *Juan Calvo Végez*  
Universidad de Extremadura

DOC. N.º 3/09



INSTITUTO DE  
ESTUDIOS  
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

## ÍNDICE

- I. INTRODUCCIÓN
- II. CONCEPTO DE COMERCIO ELECTRÓNICO
- III. PRINCIPALES CUESTIONES DERIVADAS DE LA TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO
  - 1. Consideraciones generales
  - 2. Identificación de los sujetos pasivos intervinientes en las operaciones
  - 3. Límites derivados de las jurisdicciones de las distintas Administraciones Tributarias
  - 4. Mecanismos de control tributario de las transacciones realizadas
  - 5. La necesaria calificación de las rentas obtenidas
  - 6. Problemática derivada de la aplicación del concepto de establecimiento permanente
- IV. REFLEXIONES FINALES



## RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto realizar una aproximación a algunas de las múltiples cuestiones que, a día de hoy, continúa planteando la fiscalidad del comercio electrónico. Tras una delimitación inicial del concepto de comercio electrónico, fenómeno sujeto a una constante y acelerada evolución, son objeto de análisis aspectos tales como la necesaria identificación de los sujetos pasivos que intervienen en este tipo de operaciones, a efectos fiscales, la problemática que plantea la calificación de las rentas derivadas de las operaciones de comercio electrónico a la luz de los comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio OCDE, la necesidad de fortalecer el desarrollo de una Administración Tributaria electrónica y la cooperación entre las distintas Administraciones a nivel supranacional o la atribución de beneficios a establecimientos permanentes en el ámbito del comercio electrónico, tomando como punto de referencia las líneas de interpretación contenidas en los párrafos primero y segundo del artículo 7 del MCOCDE, así como las situaciones específicas analizadas por el Informe 2001 de la OCDE en materia de comercio electrónico y la regulación específica contenida en la versión del Modelo de Convenio de la OCDE de 2003.

*Palabras clave:* comercio electrónico, *internet*, entregas, bienes, prestaciones de servicios, calificación, lugar de realización, establecimiento permanente, Administración Tributaria, control.



## I. INTRODUCCIÓN

Sin lugar a dudas, uno de los elementos de mayor influencia en la configuración actual del marco de las actividades económicas de carácter empresarial y profesional lo constituye el amplio espectro de posibilidades y prestaciones que ofrece el empleo de las nuevas tecnologías de la información. En efecto, el considerable desarrollo producido en los últimos tiempos en el ámbito de las denominadas redes informáticas explica la proliferación experimentada por el comercio electrónico, pasando el estudio de las cuestiones relativas al mismo a ocupar un lugar destacado.

Paralelamente, la aparición del comercio electrónico ha constituido uno de los principales retos susceptibles de ser afrontados por la Hacienda Pública española y la de los países de nuestro entorno, pudiendo encuadrarse dicho fenómeno dentro de un contexto más amplio, como es el relativo al creciente proceso de globalización e internacionalización de las relaciones económicas y financieras y, en consecuencia, de la riqueza gravable, al cual deben adaptarse los distintos sistemas tributarios nacionales, inicialmente diseñados para atender un conjunto de realidades muy diversas de aquéllas que se originan a la luz de la llamada sociedad de la información.

Dicha globalización económica a la que nos referimos ha constituido un nuevo marco de referencia para las empresas caracterizado, en primer lugar, por una generalización del proceso de privatización y de desregulación de amplios sectores productivos que posibilita el desarrollo de la iniciativa empresarial y la competencia en los mismos. Y, en segundo término, por un considerable incremento de la movilidad de los capitales y de los instrumentos destinados a la financiación de nuevos proyectos a nivel internacional.

Esta revolución tecnológica trae su causa de la utilización de las llamadas “tecnologías de la información y comunicación” (TIC), siendo tal su influencia en los distintos órdenes sociales que ha motivado la aparición de un nuevo modelo de sociedad, la sociedad de la información, caracterizada por la utilización de unas técnicas de tratamiento y de procesamiento de aquélla que han dado lugar a una nueva economía, basada en el conocimiento y en el tratamiento de dicha información.

La información adquiere pues la consideración de “materia prima” dentro de este nuevo proceso productivo ya que, a partir del tratamiento realizado sobre la misma, se obtienen productos o servicios de valor añadido. Por su parte el conocimiento constituye la principal fuente que nutre a la nueva economía, dentro de la cual se integran activos inmateriales tales como el *know-how*, las patentes industriales o la propiedad intelectual, que han pasado a adquirir un gran valor, originándose así un desplazamiento desde lo tangible hacia lo intangible.

En efecto, de una economía fundamentada en los recursos naturales se ha pasado a otra economía basada en la información y en el conocimiento, originándose así una mayor competitividad empresarial. La principal fuente de ventaja competitiva la constituye el conocimiento<sup>1</sup>. Se genera así una nueva forma de creación de valor en el ámbito empresarial caracterizada por el especial protagonismo que adquieren los activos intangibles.

Por otra parte, la utilización de las tecnologías de la información y de las comunicaciones en las transacciones comerciales ha contribuido notablemente en los últimos años a facilitar la realización de las compraventas de bienes así como las prestaciones de servicios. Las llamadas “autopis-

---

<sup>1</sup> En palabras de GATES, B., *Los negocios en la era digital. Como adaptar la tecnología informática para obtener el mayor beneficio*, Plaza & Janés, Barcelona, 1999, pág. 278, “La gestión del conocimiento, en su significado de gestión de los flujos de la información, es una noción que debe ser asumida de manera prioritaria por la dirección de las empresas, so pena de ver fracasar las inversiones más importantes en gestión del conocimiento y perder uno de los principales activos que potencian el desarrollo de las empresas en el mercado digital”.



tas de la información” vienen a definir una nueva concepción de la economía fundamentada en *chips* y redes computerizadas combinadas con un elemento vital de optimización de estos medios, como es el relativo a la inteligencia humana. Dentro de este diseño, la sociedad y las empresas contribuyen a crear riqueza aplicando su experiencia y conocimientos a una velocidad vertiginosa. Por su parte la inteligencia humana se interconecta de forma instantánea y se proyecta dentro de la industria, el comercio, la cultura y la educación.<sup>2</sup>

Pues bien, esta unión de redes e inteligencia a que nos referimos ha terminado por transformar la forma de hacer negocios así como los hábitos de consumo existentes a nivel internacional. La disponibilidad de dichas redes informáticas determina, además, la aparición de cambios sustanciales en el ámbito de las relaciones económicas que se concretan en cuestiones tan relevantes tales como la posibilidad de la contratación electrónica, caracterizada por efectuarse a través de dispositivos electrónicos e informáticos independientemente de su ubicación y en tiempo real (*on line*).<sup>3</sup>

¿Qué inconvenientes suelen plantear estas transacciones? Básicamente la falta de estandarización existente en relación con diversos aspectos técnicos, jurídicos y de protección. Hemos de precisar, sin embargo, que cada día son más habituales en *Internet* los llamados “métodos de encriptado” y los “certificados de autenticación”, que permiten resolver algunos de los problemas suscitados en torno a estas cuestiones.

Si bien la modalidad de contratación electrónica basada en las páginas *web* de *Internet* puede emplearse para adquirir bienes o servicios que no circulan por la Red, en la actualidad es cada vez más frecuente su utilización para la adquisición de bienes que sí circulan a través de la misma y que pueden ser enviados al usuario en formato digitalizado. Por el contrario, en el caso de las redes cerradas nos hallamos ante un sistema telemático de intercambio de datos electrónicos o documentos normalizados operado entre las aplicaciones informáticas de los miembros de asociaciones o sectores previamente definidos.

<sup>2</sup> El desarrollo de las nuevas tecnologías y el nacimiento de la denominada “sociedad de la información” han posibilitado la apertura de nuevos mercados, reduciéndose además los costes de transporte y el tiempo de las transacciones. A esta circunstancia se han referido, entre otros autores, RIFKIN, J., *La era del acceso, la revolución de la nueva tecnología*, Paidós, Barcelona, 2000, págs. 290 y ss.; BECK, U., *¿Qué es la globalización? Falacias del globalismo, respuestas a la globalización*, Ediciones Piados Ibérica, S. A., Barcelona, 1998, pág. 19; HELD, D., *La democracia y el orden global. Del Estado moderno al gobierno cosmopolita*, Ediciones Paidós Ibérica, S. A., Barcelona, 1997, págs. 169 y ss.; MUÑOZ MACHADO, S., *La regulación de la red. Poder y derecho en Internet*, Taurus, Madrid, 2000, págs. 12 y ss.; CASTELLS, M., *La era de la información. Economía, sociedad y cultura. Volumen I, la sociedad red*, Alianza Editorial, Madrid, 1997, págs. 88 y ss.; TERCEIRO, J. B. y MATÍAS, G., *Digitalismo. El nuevo horizonte sociocultural*, Taurusesdigital, Madrid, 2000, págs. 67 y ss.; SÁNCHEZ ALMEIDA C. y MAESTRE RODRÍGUEZ, J. A., *La ley de Internet*, Servidoc, Barcelona, 2002, págs. 42 y ss.; CREMADES, J., *El paraíso digital*, Plaza y Janés, 2001, páginas 74 y ss.; LLANEZA GONZÁLEZ, P., *Internet y comunicaciones digitales*, Bosch, Barcelona, 2000, págs. 35 y ss., y, de manera específica, dentro de la doctrina tributaria, GLAIZE, A., “La neutralidad y equidad tributaria en el comercio electrónico”, en la obra colectiva *La tributación frente a las relaciones internacionales y la utilización de las nuevas tecnologías*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2000, págs. 60 y ss.; HORNER, F. M. y OWENS, J., “Tax and the web: new technology, old problems”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, núms. 11-12, 1996, págs. 516 y ss.; OWENS, J., “¿Se necesita la armonización en los procesos de integración económica?”, en la obra colectiva *La tributación en un contexto de globalización económica. XXXII Asamblea General del CIAT*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2000, págs. 120 y ss., y “Nuevos temas en materia de reforma fiscal. El punto de vista de un administrador internacional”, *Hacienda Pública Española*, núm. 43, 1997, págs. 71 y ss.; DEL GIUDICE, M., “La cooperación internacional entre las Administraciones Tributarias en el contexto de la globalización económica”, en la obra colectiva *La tributación en un contexto de globalización económica. XXXII Asamblea General del CIAT*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2000, págs. 224 y ss.; TANZI, V., “¿Se necesita una organización mundial de tributación?”, en la obra colectiva *La tributación en un contexto de globalización económica*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 2000, págs. 71 y ss. y “La adaptación de los sistemas tributarios”, en la obra colectiva *Una Administración Tributaria para el nuevo milenio. Escenarios y estrategias*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001, págs. 171 y ss.; CARBAJO VASCO, D., “Temática actual de la fiscalidad internacional”, en la obra colectiva *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2003, págs. 69 y ss. y “La fiscalidad y el comercio electrónico: problemas y oportunidades”, *Carta Tributaria*, núm. 334, 2000, páginas 3 y ss.; RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A., “La importancia de la fiscalidad internacional en un escenario económico globalizado”, en la obra colectiva (dir. RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. y FERNÁNDEZ PRIETO, A.) *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2003; VALLEJO CHAMORRO, J. M. y GUTIÉRREZ LOUSA, M., “Convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 6, 2002, y REYERO FOLGADO, R., “Presente y futuro de la tributación del comercio electrónico”, *Impuestos*, núm. 13, 2000, págs. 13 y ss.

<sup>3</sup> Como es sabido estas redes informáticas pueden ser redes abiertas (caso de *Internet*) o cerradas (a las que sólo tienen acceso los usuarios autorizados por las empresas de telecomunicación), siendo dentro de las primeras, es decir, de las abiertas, donde se producen las típicas transacciones comerciales minoristas efectuadas a través de *Internet* y fundamentadas en los catálogos electrónicos mostrados mediante el empleo de páginas *web* así como en medios de pago o transferencias electrónicas de fondos.



Se produce así la llamada transmisión electrónica de datos o *EDI (Electronic Data Interchange)*, consistente básicamente en el empleo de un intercambio de documentos electrónicos estandarizados por medio de redes de telecomunicaciones entre partes contratantes definidas. La contratación a través de este sistema *EDI* posibilita igualmente la realización de transacciones electrónicas con independencia de la ubicación que adopten las partes contratantes. Dichas transacciones están dotadas de interoperabilidad y permiten la desmaterialización de los documentos, esto es, la sustitución del soporte de papel por el soporte electrónico.<sup>4</sup>

En suma, la posibilidad de llevar a cabo la transferencia instantánea de datos y fondos a través de la Red, ya sea entre empresas y/o particulares, constituye hoy una realidad.

El empleo de las tecnologías de la información en las actividades comerciales ha originado al mismo tiempo importantes cambios de naturaleza jurídica. Pensemos, por ejemplo, en aquellos problemas surgidos en el ámbito del comercio electrónico que afectan a la seguridad en el tráfico jurídico o a la protección jurídica de la propiedad intelectual. Téngase presente que buena parte del desarrollo del comercio electrónico se encuentra condicionado por la seguridad y certeza que se alcance en aspectos tales como la autoría, la integridad, el no repudio de los mensajes, la autenticación o la confidencialidad de los documentos electrónicos transmitidos.

Entre estos cambios adquieren una gran importancia los relacionados con la fiscalidad, dado que el comercio electrónico genera un gran número de transacciones financieras susceptibles de tributación. Se plantean así numerosas cuestiones que han de ser resueltas y clarificadas desde un punto de vista estrictamente tributario. Y, para ello, resulta imprescindible acometer una progresiva adaptación del conjunto de las legislaciones nacionales e internacionales existentes al respecto en materia tributaria a los numerosos avances tecnológicos, así como a los nuevos modelos de negocio surgidos en los últimos tiempos.

Sólo a través de un esfuerzo cooperativo, consensuado y flexible de los distintos agentes que intervienen en el tráfico empresarial (Administraciones Tributarias implicadas, sujetos pasivos, organizaciones supranacionales, etc.) resulta posible otorgar una respuesta adecuada a este conjunto de cuestiones.

Tal y como pone de manifiesto DURÁN RODRÍGUEZ<sup>5</sup>, la preocupación suscitada desde hace unos años por la tributación de las operaciones de comercio electrónico tuvo su principal origen en la futura posibilidad de una eventual disminución de la recaudación impositiva, que fue en su momento anticipada por las Haciendas Públicas de los distintos países debido a la masiva utilización de estas tecnologías.

De alguna manera intuían el conjunto de las distintas Administraciones Tributarias la trascendental incidencia que los servicios de la sociedad de la información y del comercio electrónico

---

<sup>4</sup> Este sistema de contratación electrónica vía *EDI* puede tener asimismo por objeto bienes o servicios aptos para circular por las redes telemáticas. De hecho, aquellas empresas de alta tecnología informática que poseen acuerdos de intercambio a través del sistema *EDI* con sus proveedores o clientes, no sólo utilizan las redes telemáticas para contratar mediante el sistema de transmisión electrónica de datos, sino que también hacen uso de las mismas para transmitir los bienes o servicios de forma digitalizada. Véanse a este respecto VÁZQUEZ IRUZUBIETA C., *Comercio Electrónico, Firma Electrónica y Servidores*, Dijusa, Madrid, 2002, páginas 44 y ss., SEGARRA TORMO, S., "La adecuación de los sistemas de información", en la obra colectiva *La tributación en un contexto de globalización económica. XXXII Asamblea del CIAT*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2000, págs. 155 y ss., y RIBAS ALEJANDRO, J., *Aspectos Jurídicos del Comercio Electrónico en Internet*, 2.ª ed., Aranzadi, Navarra, 2003, págs. 58 y ss.

<sup>5</sup> DURÁN RODRÍGUEZ, V., "Fiscalidad del comercio electrónico. Especial referencia a la atribución de beneficios a establecimientos permanentes en este tipo de operaciones", en la obra colectiva (dir. F. SERRANO ANTÓN) *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2005, pág. 731. Véanse igualmente OLIVER CUELLO, R., *Tributación del Comercio Electrónico*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, págs. 26 y ss. y "El comercio electrónico: perspectiva tributaria", *Actualidad Informática Aranzadi*, 1999, págs. 62 y ss.; CAZORLA PRIETO, L. M. y CHICO DE LA CÁMARA, P., *Los impuestos en el Comercio Electrónico*, Aranzadi, Pamplona, 2001, págs. 14 y ss.; DE JUAN LEDESMA, A., "Internet y nuevas tecnologías en telecomunicaciones: nuevos retos de la fiscalidad internacional", *Impuestos*, tomo II, 1998, págs. 115 y ss.; CARMONA FERNÁNDEZ, N., "De la fiscalidad del software" *Tribuna Fiscal*, núm. 91, 1998, págs. 15 y ss.; CASANOVA GUASCH, F., "Comercio electrónico e impuestos: un nuevo reto para el siglo XXI", *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 10, 1999, págs. 19 y ss., LÓPEZ DÍAZ, A., "Fiscalidad del comercio electrónico: principios del Derecho Comunitario", en la obra colectiva *Derecho Tributario e informática*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pág. 248; NOCETE CORREA, F. J., "La fiscalidad internacional del comercio electrónico", *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 23, Madrid, 2005, págs. 37 y ss., y GRACIA ESPINAR, E., "Aspectos fiscales de Internet: hacia una tributación transfronteriza", en la obra colectiva (dir. GARCÍA MEXÍA, P.) *Principios de Derecho en Internet*, 2.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, págs. 157 y ss.



iban a plantear en el conjunto de los esquemas de negocio existentes por aquel entonces entre los distintos agentes económicos.

En efecto, la efectiva modificación de la cadena de generación de valor u optimización del conjunto de los modelos de negocio en sus distintas fases, en las que estas tecnologías asumen un protagonismo esencial, puede llegar a originar una mayor reducción del tipo efectivo de gravamen. La superposición del desarrollo de los servicios de la sociedad de la información con los distintos esquemas clásicos de transformación real de procesos de producción, distribución, prestación de servicios y gestión llevada a cabo por la generalidad de las empresas multinacionales explican este impacto del comercio electrónico en el ámbito de la fiscalidad y, muy especialmente, en materia de planificación empresarial.<sup>6</sup>

Como es de sobra conocido los tributos gravan manifestaciones de capacidad económica, siendo evidente que en el comercio electrónico se producen hechos que pueden ser considerados como tales. Porque, ¿hay alguna diferencia entre quien adquiere una mercancía por alguno de los métodos tradicionales y quien lo hace a través de *Internet*? Desde el punto de vista tributario, ¿son distintas las rentas que puede obtener un comerciante o un empresario cuando para conseguirlas se hace uso de redes de comunicación abiertas? Parece claro que ante ambas cuestiones la respuesta debe ser negativa lo que no significa, sin embargo, que no se planteen situaciones conflictivas al respecto. Y es que, si bien es cierto que el comercio electrónico no puede ser concebido como una fórmula fácil para defraudar, no lo es menos que en la práctica se plantean numerosos problemas que es preciso resolver.

Surge así la necesidad de analizar las diversas cuestiones suscitadas con motivo de la proyección de los servicios de la sociedad de la información en el ámbito del Derecho Tributario, tanto las relativas a la imposición directa a escala local como aquellas otras que se suscitan en el plano internacional que ofrece este tipo de operaciones. Ello obliga al conjunto de las Administraciones a ponerse de acuerdo a la hora de regular un sistema impositivo sobre el comercio electrónico. Porque es evidente que este nuevo esquema de negocios, que posibilita el desarrollo de una relación instantánea y desde cualquier punto geográfico al conjunto de personas físicas y/o jurídicas, plantea y seguirá planteando en el futuro numerosos interrogantes desde el punto de vista fiscal.

¿Quién y dónde deben pagarse impuestos? Con la finalidad de poder alcanzar unas conclusiones válidas sobre estas cuestiones han de tomarse en consideración, en primer término, aquellos tributos que gravan el comercio electrónico, con especial atención a los impuestos que recaen sobre la renta (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, e Impuesto sobre Sociedades), así como sobre el consumo (Impuesto sobre el Valor Añadido).

Aquellos problemas que plantea la aplicación efectiva de todos estos tributos (caso, por ejemplo, de la dificultad para localizar las actividades comerciales o de la calificación jurídica de las operaciones realizadas y de las rentas obtenidas), así como sus posibles soluciones, deben igualmente ser objeto de análisis. Todo ello sin perjuicio de tener bien presente las diversas cuestiones que suscita la fiscalidad del pago por medios electrónicos, dada la importancia que éstos están adquiriendo en la sociedad actual, así como las posibilidades que se abren a la Administración Tributaria para controlar el comercio electrónico.

## II. CONCEPTO DE COMERCIO ELECTRÓNICO

La emergente sociedad de la información, propiciada por la confluencia de la informática y de las telecomunicaciones en la llamada telemática, adquiere una de sus manifestaciones más características en el comercio electrónico.

<sup>6</sup> Esta circunstancia se acentúa además de manera especial en aquellos productos o servicios susceptibles de ser digitalizados, distribuidos o prestados a través de la *Red*.

Ahora bien, a pesar de ello no resulta posible aludir a un concepto único de comercio electrónico, de general aceptación, designándose como tal en la práctica el conjunto de actividades económicas realizadas con la intervención de medios informáticos y electrónicos que permiten una comunicación en tiempo real sin necesidad alguna de intervención física.

Cabe no obstante precisar que ya en su momento la Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información y, en particular, al comercio electrónico en el mercado interior, utilizó un concepto más amplio, el de “servicios de la sociedad de información”, dentro del cual podría incluirse al comercio electrónico<sup>7</sup>. E igualmente a la luz de lo dispuesto en la Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico (posteriormente modificada por la Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones), el concepto de comercio electrónico se halla incluido dentro del más amplio de “servicios de sociedad de la información”.

La actualmente denominada “sociedad de la información” identificada, siguiendo los criterios de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), como aquella que incluye todas las transacciones comerciales (tanto entre organizaciones empresariales como entre particulares) fundamentadas en la transmisión y proceso de datos digitales (comprendiendo el texto, el sonido y las imágenes), constituye un nuevo reto al que se enfrenta la fiscalidad internacional.

¿En qué medida afecta al sistema impositivo esta nueva forma de comerciar? ¿Qué áreas o figuras jurídico-tributarias se ven incididas por el desarrollo de este proceso? ¿Qué validez ofrecen los actuales sistemas impositivos? Sin lugar a dudas todo nuevo marco fiscal que pretenda diseñarse en relación a esta realidad, caracterizada por su flexibilidad y evolución constante, obliga a revisar la aplicación de los conceptos tradicionales construidos sobre el movimiento físico de personas y mercancías.

Pues bien, a la hora de delimitar lo que podríamos denominar el “estatuto fiscal” de esta actividad conviene tener en cuenta los siguientes aspectos. En primer lugar, ha de destacarse el denominado “Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española”, en el que se afirma que “la existencia de los sistemas tributarios sigue excesivamente vinculada a la idea de soberanía nacional y, por el contrario, la sociedad de la información constituye una realidad totalmente internacionalizada”.<sup>8</sup>

¿Cuál fue el origen de dicho Informe? Hacia el año 1999 tuvo lugar la creación, en el seno de la Secretaría de Estado de Hacienda, de una Comisión administrativa para el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico sobre la Fiscalidad Española. Dicha Comisión culminó su Informe a finales de mayo del 2000, publicándose un resumen actualizado del mismo en octubre de ese mismo año.

En dicho Informe se enumeraban de forma concisa los problemas planteados por el comercio electrónico, tanto en el ámbito de la imposición directa como en el de la imposición indirecta. Concretamente, en el ámbito de la imposición directa se aludía a cuestiones tales como la identificación del sujeto pasivo, el control de la renta o transacción, la jurisdicción fiscal competente, la calificación de las rentas, el concepto de establecimiento permanente, los precios de transferencia, las reglas de imputación o la distribución de gastos e ingresos entre los diversos operadores. Y dentro del marco

---

<sup>7</sup> Concretamente dentro del ámbito comunitario se optó por identificar al comercio electrónico con la realización electrónica de transacciones comerciales cuyo fundamento reside en el tratamiento y la transmisión electrónica de datos, incluido texto, imágenes y video. Véase a este respecto COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, COM (97) 157 final, de 16 de abril de 1997, *Iniciativa europea de comercio electrónico*, Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones, 1997, en la que se afirma que “el comercio electrónico comprende actividades muy diversas, como comercio electrónico de bienes y servicios, suministro en línea de contenidos digitales, transferencia electrónica de fondos, compraventa electrónica de acciones, conocimientos de embarque electrónicos, subastas, diseños y proyectos conjuntos, prestación de servicios en línea (*on line outsourcing*), contratación pública, comercialización directa al consumidor y servicios posventa. Por otra parte, abarca a la vez productos (caso de los bienes de consumo, equipo médico especializado, etc.) y servicios (servicios de información, financieros y jurídicos), actividades tradicionales (asistencia sanitaria, educación) y nuevas actividades (centros comerciales y virtuales)”.

<sup>8</sup> COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DEL IMPACTO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA FISCALIDAD ESPAÑOLA, *Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*, Secretaría de Estado de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2000, página 51.

de la imposición indirecta fueron objeto de análisis, por lo que al IVA se refiere, la localización de su hecho imponible, la diferenciación entre los supuestos de entregas de bienes y prestaciones de servicios, la identificación y localización del sujeto pasivo o la inversión de éste, así como diversas cuestiones suscitadas en relación con otros impuestos (caso de los Impuestos especiales, Impuestos aduaneros, etc.). Destacaba además el Informe, si bien de manera introductoria, determinados planteamientos recogidos en distintos estudios nacionales que podrían llegar a tener una cierta incidencia en materia de comercio electrónico, así como en la resolución de los problemas planteados.<sup>9</sup>

Por su parte la citada Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico, califica como “servicios de la sociedad de la información” a aquellos que resultan prestados, normalmente, a título oneroso, a distancia, por vía electrónica y a petición individual del destinatario, incluyendo además el legislador en dicha categoría a los servicios no remunerados por sus destinatarios, cuando constituyan una actividad económica para el prestador de servicios.

Así las cosas, tendrían la consideración de servicios de la sociedad de la información, entre otros: la contratación de bienes o servicios por vía electrónica; la organización y gestión de subastas por medios electrónicos o de mercados y centros comerciales virtuales; la gestión de compras en red por grupos de personas; el envío de comunicaciones comerciales; el suministro de información por vía telemática; el vídeo bajo demanda como servicio en el que el usuario puede seleccionar a través de la Red, tanto el programa deseado como el momento de su suministro y recepción; y, en general, la distribución de contenidos previa petición individual.

En cambio no podrían considerarse como servicios de la sociedad de la información aquellos que no reúnan las características del concepto antes referido. Este sería el caso, por ejemplo, de los servicios prestados por medio de telefonía vocal, fax o télex; del intercambio de información por medio de correo electrónico u otro medio de comunicación electrónica equivalente para fines ajenos a la actividad económica de quienes lo utilizan; o de los servicios de radiodifusión televisiva, contemplados en el artículo 3. a) de la Ley 25/1994, de 12 de julio, por la que se incorporó al ordenamiento jurídico español la Directiva 89/552/CEE, del Consejo, de 3 de octubre de 1989, sobre la coordinación de determinadas disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas al ejercicio de la actividad de radiodifusión televisiva, o cualquier otra que la sustituya.<sup>10</sup>

¿Y qué hemos de entender por “contrato celebrado por vía electrónica”? De acuerdo con lo establecido en la Ley de Servicios de la Sociedad de la Información y Comercio Electrónico puede calificarse como contrato celebrado por vía electrónica o contrato electrónico todo aquel en el que la oferta y la aceptación se transmiten por medio de equipos electrónicos de tratamiento y almacenamiento de datos, conectados a una red de telecomunicaciones.

En definitiva, la característica fundamental del comercio electrónico es que la contratación, es decir, la oferta y la aceptación de la misma, se realizan *on-line*, pudiendo o no efectuarse el pago también *on-line*. Podríamos definir por tanto el comercio electrónico como aquella negociación que se realiza comprando, vendiendo o permutando géneros o mercancías. Es esta una definición que se sitúa en la línea adoptada por la Organización Mundial del Comercio que, tradicionalmente, ha definido el comercio electrónico como la producción, publicidad, venta y distribución de productos a través de las redes de telecomunicaciones.

En líneas generales han venido formulándose un conjunto de definiciones de carácter ciertamente ambiguo, poco precisas y altamente superficiales, que no han contribuido sino a generar una gran cantidad de lagunas jurídicas en lo que respecta a la tributación del comercio electrónico. Ya en su

<sup>9</sup> Era el caso, por ejemplo, del estudio elaborado por Estados Unidos, en el que se abogaba por crear una nueva categoría de bienes: los bienes digitales. Por su parte Francia y la Unión Europea en su conjunto defendían su consideración como servicios. Y el Reino Unido, Irlanda y Países Bajos prestaban una especial atención a las actividades de juego realizadas en *Internet*, proponiendo concretamente el Gobierno irlandés la posibilidad de pasar a un sistema de IVA en origen. Finalmente, otros Estados se mostraban partidarios de alcanzar una mayor armonización de tipos, proponiendo una revisión del tratamiento del IVA sobre los servicios prestados a particulares residentes en la Unión Europea por empresarios no establecidos en ella.

<sup>10</sup> Tampoco podrían calificarse como servicios de la sociedad de la información, entre otros, los servicios de radiodifusión sonora, el teletexto televisivo y otros servicios equivalentes como las guías electrónicas de programas ofrecidas a través de plataformas de televisión.

momento la Guía para la Incorporación al Derecho Interno de la Ley de Modelo de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI) aludió a la vaguedad con la que se definía el comercio electrónico. El título de la citada Ley Modelo hablaba de “comercio electrónico”. Y si bien en su artículo 2 se facilitaba una definición del sistema de “Intercambio Electrónico de Datos” (*EDI*), la referida Ley Modelo no especificaba lo qué había que entender por “comercio electrónico”.

Inicialmente, al preparar la Ley Modelo, la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional optó por adoptar una concepción amplia del sistema *EDI* que abarcara toda una gama de aplicaciones del mismo relacionadas con el comercio, las cuales podrían designarse con el amplio término de “comercio electrónico”<sup>11</sup>, sin perjuicio de que otros términos descriptivos sirvieran igualmente a tal fin. Entre los sistemas de comunicación recogidos en el concepto de “comercio electrónico” cabía citar las siguientes vías de transmisión basadas en el empleo de técnicas electrónicas: la comunicación por medio del sistema *EDI*, definida en sentido estricto como la transmisión de datos de una terminal informática a otra efectuada en formato normalizado; la transmisión de mensajes electrónicos utilizando normas patentadas o normas de libre acceso; y la transmisión por vía electrónica de textos de formato libre, por ejemplo, a través de *Internet*. Asimismo se señaló que, en determinados supuestos, la noción de “comercio electrónico” sería utilizada para referirse al empleo de técnicas como el télex y la telecopia o fax.

De este modo, al amparo del criterio adoptado en la Guía para la Incorporación al Derecho Interno de la Ley de Modelo de la CNUDMI, para que pudiera hablarse de la existencia de comercio electrónico debía cumplirse con el requisito primordial de utilizar vías de transmisión basadas en el empleo de técnicas electrónicas, circunstancia que dejaba fuera la negociación de bienes tangibles que no podían ser transportados de esa manera.

¿Qué consideraciones nos merece este criterio interpretativo? Desde nuestro punto de vista se trataba de un argumento incongruente ya que el comercio electrónico, al menos tal y como se desarrolla en la actualidad, no precisa necesariamente de una transmisión electrónica de los bienes o servicios negociados<sup>12</sup>. Estimamos por tanto que la definición de la CNUDMI únicamente resultaba de aplicación a compras de bienes digitales que podían transmitirse de forma electrónica a través de *Internet*, tal y como sucede, entre otros, con los archivos de texto, música, video, etc. Y es que parece más lógico definir el comercio electrónico como la acción de realizar de forma electrónica transacciones comerciales a través del tratamiento y de la transmisión electrónica de datos, incluidos texto, imágenes y video.

Nos hallaríamos pues ante una actividad comercial que comprendería actuaciones muy diversas tales como el comercio electrónico de bienes y servicios, el suministro en línea de contenidos digitales, la transferencia electrónica de fondos, la compraventa electrónica de acciones, los conocimientos de embarque electrónicos, las subastas, diseños y proyectos conjuntos, la prestación de servicios en línea (*on line sourcing*), la contratación pública, la comercialización directa al consumidor y los servicios postventa.

En suma, se trataría de una definición que abarcaría a su vez productos (por ejemplo, bienes de consumo, equipo médico especializado, etc.), servicios (de información, financieros y jurídicos, etc.), actividades tradicionales (asistencia sanitaria, educación, etc.) y nuevas actividades (caso, por ejemplo, de los llamados “centros comerciales virtuales”).

Ahora bien, ¿qué hemos de entender por “realizar de forma electrónica transacciones comerciales”? ¿Cómo han de realizarse de forma electrónica estas transacciones comerciales? Si tomamos como punto de referencia el de las comunicaciones, el comercio electrónico consistiría en la distribución de la información, productos, servicios, transacciones financieras, etc., a través de Redes de Telecomunicación Multimedia/Multiservicios que permitirían alinear sistemas de información destinados a configurar nuevas estructuras empresariales de carácter virtual.

En cambio, desde la perspectiva que ofrecen los procesos de negocio la esencia del comercio electrónico residiría en la utilización de aquellas tecnologías destinadas a facilitar el soporte y la automatización de los flujos de trabajo y procedimientos de negocio de la empresa, consiguiendo

---

<sup>11</sup> Véase a este respecto el Documento A/CN.9/360, párrafos 28 y 29.

<sup>12</sup> Un ejemplo de ello lo puede constituir la compra de un libro impreso o de un disco compacto a través de portales especializados.



así una mayor eficiencia en los costes, una mejora en la calidad de los servicios y una reducción en el tiempo de duración de los ciclos de los procesos.

Finalmente, desde una perspectiva de carácter temporal el comercio electrónico constituiría aquel instrumento destinado a establecer nuevos canales y mercados orientados al intercambio de productos, servicios e informaciones en tiempo real.

Nótese que nos hallamos ante tres definiciones ubicadas en distintos planos (comunicación, procesos de negocios y espacio temporal), y de carácter muy diverso. Porque mientras bajo el enfoque de las comunicaciones sólo podrá constituir comercio electrónico aquel que sea distribuido a través de redes de telecomunicación (como lo es el caso de *Internet*), desde la perspectiva que ofrecen los procesos de negocios cualquier mejora sustancial a los flujos de trabajo habría de tenerse como administrativa y como una decisión gerencial que nada tiene que ver con operaciones comerciales. Y, por lo que respecta a la definición ubicada en el espacio temporal, nos hallamos ante una acepción de carácter sumamente ecléctico.

Dada esta situación, desde determinados sectores de la doctrina se apuntó la posibilidad de definir el comercio electrónico como “la multiplicidad de operaciones que pueden realizarse por vía telemática relativas a la cesión de bienes, a la prestación de servicios y al intercambio de información”<sup>13</sup>. Es esta una definición que se fundamenta en el desarrollo de una actividad comercial por vía electrónica, así como en la elaboración y transmisión de datos (entre ellos, los que tengan formato de audio y vídeo) por vía electrónica.

Dicha definición comprende las actividades más variadas (desde la comercialización de las mercancías y servicios por vía electrónica hasta la distribución *on-line* de contenidos digitales, pasando por la realización por vía electrónica de operaciones tales como la transferencia de fondos, la compraventa de acciones, las ventas en subasta, los proyectos de ingeniería en cooperación, la venta directa al consumidor o los correspondientes servicios de postventa), abarcando igualmente los productos (por ejemplo, los de consumo) y los servicios (de información, financieros, de asesoría jurídica, etc.), ya sean tradiciones o de nuevo cuño (por ejemplo, los citados “centros comerciales virtuales”).

Cabe plantearse no obstante hasta qué punto esta nueva definición de comercio electrónico no resulta también excesivamente amplia. Porque limitar los actos de comercio a la elaboración y transmisión de datos por vía electrónica resulta, a nuestro juicio, completamente insuficiente. ¿Acaso no pueden ser actos de comercio electrónico ordenar y pagar una pizza, un libro, o el *casette* de una película? ¿Cómo se puede diferenciar una distribución *on-line* de un acto de comercio *on-line*?

En cierta medida el comercio electrónico representa toda forma de comercio en la cual se utilizan las redes de ordenadores como medio de comunicación entre los diferentes agentes implicados. Tal y como ha señalado DE ÁGUILA<sup>14</sup>, el comercio electrónico ha de identificarse con “el desarrollo de actividades económicas a través de las redes de telecomunicaciones y la transmisión electrónica de datos, incluyendo textos, sonidos e imágenes”. Un criterio más restrictivo es adoptado por TERCEIRO y MATÍAS<sup>15</sup>, para quienes el concepto de comercio electrónico se concreta en la compraventa e intercambio de bienes y servicios efectuados en *Internet* a través de un soporte de plataformas y de protocolos estandarizados y sin necesidad de que se produzca contacto presencial entre las partes intervinientes. Por su parte el Departamento del Tesoro norteamericano definió en su día esta modalidad de comercio como “la habilidad para realizar el intercambio de bienes y servicios entre dos o más partes mediante la utilización de instrumentos y técnicas electrónicas”<sup>16</sup>.

Aparentemente se trata de una definición más próxima a la realidad. Cabe precisar sin embargo que, si se opta por calificar como comercio electrónico el envío de una confirmación y la

<sup>13</sup> Véase HORTALÁ I VALLVÉ, J.; ROCCATAGLIA, F., y VALENTE, P. G.: *La fiscalidad del comercio electrónico*, Ciss-Praxis, *Monografías Fiscales*, Valencia, 2000, pág. 32.

<sup>14</sup> DE ÁGUILA, A. R.: *Comercio electrónico y estrategia empresarial. Hacia la economía digital*, Ra-Ma, Madrid, 2000, pág. 35.

<sup>15</sup> TERCEIRO, J. B. y MATÍAS, G.: *Digitalismo. El nuevo horizonte sociocultural*, ob. cit., pág. 22.

<sup>16</sup> DEPARTMENT OF THE TREASURY, *Office of Tax Policy. Selected tax policy implications of global electronic commerce*, USA, november 1996 (consultado en la siguiente dirección de *Internet*: <http://ustreas.gov/taxpolicy/internet.html>).

aceptación de un pedido por fax, continúa adoptándose una noción de comercio tradicional que utiliza los métodos electrónicos para poder ser llevado a cabo. Es más, la confirmación y aceptación de un pedido realizada por teléfono podría considerarse igualmente como comercio electrónico si se validara como tal el hecho de haber utilizado medios electrónicos para su realización.

¿Podría entenderse por comercio electrónico cualquier forma de transacción comercial que utiliza medios electrónicos y redes de telecomunicación? En nuestra opinión se trata de un concepto excesivamente amplio dentro de cual podrían encajar múltiples modalidades de intercambio comercial (que irían desde el uso del fax para efectuar pedidos hasta la simple llamada telefónica), y a la luz del cual habría que concluir que se vienen realizando actos de comercio electrónico desde hace bastantes años en los cuales se cumplen las distintas obligaciones fiscales y mercantiles, siendo en suma la normativa existente por aquél entonces suficiente para regular tales actividades.

A nuestro juicio el concepto de comercio electrónico no sólo incluye la compra y venta electrónica de bienes o servicios (lo que constituiría el concepto común), sino que también incorpora el uso de las redes para actividades anteriores o posteriores a la venta tales como la publicidad, la búsqueda de información, el aseguramiento de las posibles transacciones, el tratamiento de clientes y proveedores (incluso inversores), los trámites ante autoridades de control y fiscalización, la negociación de condiciones de compra, suministro, etc., la prestación de mantenimiento y servicios posventa, la colaboración entre empresas, etc.

Ninguna duda suscita el hecho de que el comercio electrónico permite el intercambio de bienes y servicios, incluyendo aquellos de carácter tangible. El problema se origina con la interpretación que se le puede dar a la compra y venta electrónica de los mismos. Es ahí donde, ya en su día, no se logró clarificar el concepto. En sentido amplio el comercio electrónico abarca todo tipo de transacciones comerciales electrónicas, fundamentalmente compraventa de bienes y prestación de servicios, pero igualmente engloba las actividades y negociaciones previas y otras actividades posteriores relacionadas con las mismas como los pagos electrónicos, cuya particularidad radica en que se desarrollan a través de los mecanismos que proporcionan las nuevas tecnologías de la comunicación (correo electrónico, u otras aplicaciones de *Internet*, como los sitios *web*).

Ciertamente es este un criterio que, aunque mantiene intacto el concepto de transacciones comerciales, incluye todo aquello que puede considerarse como tal sin definirlo, relacionando no obstante todas esas transacciones comerciales electrónicas con los respectivos pagos electrónicos, y poniendo en conexión lo comercializado con la forma de efectuar su pago a través de los mecanismos proporcionados por las nuevas tecnologías de comunicación.

Ahora bien cabe precisar que, de acuerdo con la referida línea de interpretación, se están delimitando las transacciones electrónicas únicamente a aquellas donde la negociación incluya el pago y éste utilice medios electrónicos, situación ésta poco clarificadora<sup>17</sup>. Y ello con independencia de que podamos diferenciar a este respecto entre comercio electrónico directo y comercio electrónico indirecto, constituyendo este último aquel en donde solamente la oferta y la aceptación se producen de manera electrónica mientras que los bienes o servicios se entregan por canales ordinarios, produciéndose dentro del primero de ellos (esto es, dentro del comercio electrónico directo) en línea, tanto la oferta como la aceptación, así como la entrega de bienes o servicios intangibles y el pago de los mismos.

En nuestra opinión, para poder considerar un determinado contrato como contrato electrónico es preciso, en primer término, reducir tecnológicamente la categoría a aquellos contratos en los que se emplean medios electrónicos de carácter telemático. No serían pues contratos electrónicos aquellos en los que se recurre a instrumentos técnicos electrónicos como el teléfono, el telégrafo, el télex o el fax. Lo serían simplemente aquellos en los que se recurre al empleo de ordenadores interconectados. Piénsese que la aplicación coordinada de las tecnologías de la información (informática) con las de la comunicación (electrónica) producen como consecuencia la aparición de nuevos medios de expresión y transmisión de declaraciones de toda índole (telemática). Adicionalmente las bandas anchas de transmisión electrónica permiten que la comunicación entre ordenadores pueda producirse en tiempo real o en línea, no teniendo por qué originarse, necesariamente, un lapso de tiempo entre la emisión de una declaración de volunta y su recepción.

---

<sup>17</sup> En efecto, al enviar una transferencia cablegráfica a través de un banco éste utiliza medios electrónicos.



No creemos por tanto que pueda definirse el comercio electrónico como toda transacción realizada por medios electrónicos ya que, de ser así, sólo aquel contrato que no utilice medios electrónicos a la hora de su perfeccionamiento (aceptación de la oferta) no sería considerado como comercio electrónico. ¿Qué sucedería entonces con aquellas operaciones en las que se adquiere cualquier bien en una tienda abonándose la compra con una tarjeta de crédito? En ese preciso instante, cuando el comercio afiliado a la compañía procesadora de tarjetas de crédito llama para solicitar la autorización de la transacción (ya sea por teléfono o a través de datáfono), el procesador de tarjetas de crédito confirma la transacción lo que, de acuerdo con la definición apuntada, constituiría una transacción de comercio electrónico. Y si dicha categorización tuviera sentido el comercio electrónico no tendría nada de novedoso; por el contrario, se trataría de una figura formalmente consolidada dentro del ordenamiento jurídico mercantil y tributario de los países.

De cualquier manera el comercio electrónico representa un nuevo modelo en las relaciones comerciales que viene a sustituir la presencia física de las partes, adoptándose las tecnologías de la información y de la comunicación como la herramienta básica en todo el proceso comercial, desde la propia fase promocional de las actividades comerciales hasta su distribución, pago y servicio de postventa, pasando incluso por la propia transformación de los bienes y de los servicios suministrados a través de los nuevos productos digitales. En suma, a través del concepto genérico de “comercio electrónico” se designan a todas aquellas actividades comerciales que se sirven y que hacen uso de las técnicas y herramientas electrónicas, con independencia de la forma en que se realice la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.<sup>18</sup>

*A priori* en toda negociación comercial, entendida ésta como acto de comercio, han de existir, al menos dos partes (una que compra y otra que vende), efectuándose el intercambio de bienes y servicios, en la mayoría de los casos, por dinero. La parte que vende debe asegurarse el pago y la parte que compra la entrega de los bienes y/o servicios intercambiados. Una negociación electrónica sería entonces aquella que permite a los participantes del acto de comercio ejercer sus roles mediante medios electrónicos, particularmente a través de *Internet* y/o medios similares. La parte que vende exhibe sus productos, factura y cobra a través de medios electrónicos, mientras que la parte que compra selecciona, ordena y paga también a través de medios electrónicos.

De este modo la entrega y recibo de los bienes y/o servicios objeto de la transacción en el acto de comercio en particular podría no realizarse de forma electrónica, debido a la naturaleza tangible de algunos de dichos bienes. A ello se ha de añadir que la posibilidad de entrega del bien objeto de la transacción por vía electrónica permite crear una categoría destinada a agrupar diversos actos de comercio electrónico en particular, de forma tal que se les pueda considerar como comercio electrónico de bienes y/o servicios entregados de forma electrónica, y como comercio electrónico de bienes y/o servicios entregados por medios no electrónicos.

¿Qué características presentan cada una de estas operaciones? Las llamadas operaciones *off-line* son aquellas en las que el pedido del bien tangible se realiza a través de *Internet*. Por su parte las operaciones *on-line* consisten en poner a disposición del destinatario un producto en formato digital (por ejemplo, música, vídeos o productos informáticos) a través de la Red. Pues bien el concepto *on-line* (que significa en línea, en tiempo real) no puede constituir un concepto asociado a las características físicas de los bienes y/o servicios que se intercambian.<sup>19</sup>

En definitiva, el comercio electrónico posibilita el intercambio de bienes y servicios (tangibles o no) entre dos o más sujetos, utilizando para ello la Red de Redes, *Internet*, o bien redes priva-

<sup>18</sup> En este sentido tradicionalmente se ha venido imponiendo una clasificación del comercio electrónico atendiendo a la forma en la que se genera y desarrolla todo el proceso comercial, diferenciándose al efecto entre “comercio electrónico directo”, esto es, aquel en el que todo el proceso comercial (promoción, venta, entrega y prestación de los bienes y servicios y pago) se produce haciendo uso exclusivo de las técnicas electrónicas (caso, por ejemplo, de la compra de música en formato digital), y el “comercio electrónico indirecto”, a saber, aquel en el que alguna de las partes del proceso comercial se realiza haciendo uso de las técnicas electrónicas (promoción, venta y, en su caso, pago) pero la entrega y prestación de los bienes y servicios tiene lugar en formato material o mediante la presencia física del prestador (supuesto de la compra efectuada a través de una página *web* de un disco compacto cuya entrega al cliente tiene lugar en formato material, por ejemplo).

<sup>19</sup> Piénsese que se pueden efectuar pagos *on-line* del servicio de televisión por cable, de suscripción de revistas, de compras de libros impresos, etc. Por otra parte, un pedido realizado a través de *Internet* es un pedido efectuado *on-line*, a pesar de que se halle integrado por bienes tangibles (zapatos, ropa, etc.).



das conocidas como *Intranet*. Tradicionalmente dichas operaciones han encontrado la acogida necesaria en distintas jurisdicciones, la mayoría de ellas no identificables, que permiten desarrollar sus negocios con casi nula restricción impositiva. Es precisamente esta accesibilidad existente a la hora de realizar transacciones vía *Internet* la que ha propiciado que los demandantes escojan esa alternativa.

### III. PRINCIPALES CUESTIONES DERIVADAS DE LA TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

#### 1. Consideraciones generales

Constituye un hecho innegable que el cambio que *Internet* ha originado en los distintos campos del Derecho ha llegado también a la fiscalidad. Los sistemas tributarios deben adaptarse a la nueva realidad surgida de circunstancias tales como las transacciones comerciales de bienes intangibles o la quiebra del concepto de ámbito de aplicación nacional de los sistemas impositivos.

El sistema fiscal, pilar esencial del progreso económico y social de un país, se halla actualmente en constante cambio debido a una modificación radical en el concepto de tributación motivada por la introducción de las tecnologías de la información y el conocimiento. Tradicionalmente la fiscalidad se ha caracterizado por gravar hechos tales como la renta, el patrimonio y el gasto, todos ellos bienes tangibles. Incluso cuando se introdujo el concepto de la venta a distancia y, con posterioridad, el de las transacciones a través de *Internet*, el sistema tributario, basado en estas tres figuras, continuó siendo plenamente válido, ya que resulta indiferente, al menos desde un punto de vista tributario, comprar bienes tangibles en entornos virtuales o en entornos reales.

Es, sin embargo, a partir del instante en el que el desarrollo de *Internet* y del comercio electrónico plantea la posibilidad de comprar y vender bienes intangibles, esto es, aquellos donde el servicio o la venta se realiza exclusivamente a través de medios electrónicos, cuando surge la necesidad de adaptar los diferentes sistemas fiscales a esta nueva realidad. Fruto de este cambio se plantearon diferentes propuestas, la más significativa de las cuales fue, sin duda alguna, la del *bit tax*, tributo cuyo hecho imponible vendría determinado por el número de *bits* de información recibidos por cada comprador.

Y, al margen de la problemática originada con motivo de la necesidad de otorgar una definición fiscal a este tipo de intercambios comerciales, destaca la crisis experimentada dentro del sistema tributario clásico por los conceptos de territorio nacional (entendido como ámbito de aplicación) y de Estado (en el sentido de jurisdicción fiscal). Y es que los actuales servidores prestan sus servicios a empresas o personas físicas radicadas en cualquier lugar del mundo.

En definitiva, la fiscalidad de los entornos virtuales determina necesariamente una modificación de los principios tanto de la imposición directa como de la indirecta. Así, por ejemplo, en el ámbito de la imposición directa (Impuesto sobre Sociedades fundamentalmente) resulta necesario identificar el sujeto pasivo y la jurisdicción fiscal competente, mientras que dentro del marco de la imposición indirecta (especialmente en el IVA) deben definirse aspectos tales como la localización del hecho imponible o la calificación fiscal de los bienes intangibles.

En todo caso resulta ciertamente difícil ignorar los efectos que la paulatina internacionalización del comercio impulsada por los medios telemáticos y la tecnología (fundamentalmente a través de *Internet*) han originado sobre conceptos tradicionales del Derecho Tributario tales como los de jurisdicción tributaria y hecho imponible, entre otros.

Desde un punto de vista jurídico, uno de los aspectos más relevantes de esta nueva jurisdicción que es *Internet* reside en la dificultad que plantea la regulación de las diferentes actuaciones susceptibles de originarse, en las que convergen intereses contrapuestos de los diferentes Estados

intervinientes los cuales, de una u otra forma, se ven afectados, adquiriendo por ello el derecho a generar beneficios o, en su caso, a fiscalizar los actos de otros que están tomando ventaja o perjudicando sus intereses. Sin embargo, debido a la dificultad existente de alcanzar un consenso internacional a este respecto resulta sumamente complicado lograr una jurisdicción uniforme en materia fiscal. Así las cosas, los planteamientos tradicionalmente expuestos acerca de cuál debe ser la respuesta que ofrezca el Derecho Tributario al enfrentarse con el fenómeno del comercio electrónico son diversos y responden también a intereses heterogéneos.

Con carácter general los sistemas tributarios nacionales e incluso regionales tienden por naturaleza a fundamentar su eficacia y razón de ser en la “tangibilidad” del comercio tradicional, ya sea estableciendo u obteniendo beneficios en su ámbito de aplicación. Ambos criterios (Estado de residencia y Estado de la fuente) han sido, además, utilizados por la práctica totalidad de los sistemas tributarios internacionales junto con un complejo esquema de Tratados diseñados para evitar la doble imposición de un mismo hecho imponible por residencia en un país y fuente en otro.

Sin embargo, con el advenimiento del comercio electrónico todos los países industrializados se han visto envueltos en profundas discusiones dirigidas a asegurar el mantenimiento de sus niveles de ingresos (procedentes, en gran parte, de las imposiciones directas o indirectas relacionadas con el tráfico mercantil y de consumo), sin tener que verse paralizada o frenada por ello la nueva revolución económica.

El creciente desarrollo del comercio electrónico requiere del otorgamiento de una respuesta por parte del ordenamiento jurídico en cuanto a la tributación del mismo, debiendo estar presentes en el sistema impositivo una serie de principios destinados a evitar que el mismo resulte injusto al originarse una discriminación respecto del sistema aplicable al comercio tradicional.

Dentro de los distintos principios susceptibles de predicarse del sistema tributario regulador del comercio electrónico destaca especialmente el principio de neutralidad, en virtud del cual la realización de transacciones electrónicas no debe quedar sometida a una tributación que resultaría injusta en relación con las normas aplicables a las transacciones tradicionales, entendidas éstas como las que se realizan fuera de línea. Ahora bien, además de garantizar la neutralidad del sistema se hace necesario el respeto al principio de seguridad jurídica, de manera que los diferentes operadores y usuarios conozcan cuáles son las normas fiscales por las que se rige la transacción electrónica en cuestión, reduciéndose así el número de litigios y la incertidumbre existente acerca del incumplimiento de aquellas.

Con la finalidad de poder hacer frente a los distintos problemas tributarios planteados por el comercio electrónico se propusieron en su día diversas vías de solución. En primer lugar, defender la consecución de una autorregulación y una competencia abierta, acometiendo el diseño de un nuevo marco tributario que permita la debida fiscalización e imposición sobre las transacciones comerciales generadas en *Internet* con el propósito de posibilitar el desarrollo de la nueva economía.<sup>20</sup>

En segundo término, se planteó la posibilidad de crear algún tipo de impuesto específico sobre el comercio en la Red fundamentado en aspectos tales como el uso, el acceso, el ancho de banda o la descarga de programas informáticos a través de *Internet*. De este modo se lograría configurar un sistema de impuestos aplicable al nuevo medio, incluyendo una autoridad supranacional de supervisión. Nos referimos concretamente al anteriormente citado *bit tax*, tributo de compleja recaudación cuyo sujeto pasivo sería el usuario de *Internet*, actuando los “servidores” de la Red como renetadores. La base imponible del mismo quedaría integrada por el número de *bits* utilizados en cada transacción o transmisión telemática. En líneas generales, la adopción de este tributo suponía gravar atendiendo al número de *bits* de información recibidos por el usuario a través del intermediario.<sup>21</sup>

La aplicación del *bit tax* fue rechazada en el ámbito de la Unión Europea por diversos motivos. En primer lugar fue tachado de “injusto”, al exaccionar las transacciones del comercio elec-

<sup>20</sup> Esta fue la postura defendida en su día, entre otros países, por Estados Unidos, donde una moratoria fiscal fue aplicada respecto de los impuestos indirectos estatales.

<sup>21</sup> Acerca de la especial naturaleza del *bit tax* véanse, entre otros, HORTALÁ i VALLVE, J.; ROCCATAGLIA, F., y VALENTE, P. G.: *La fiscalidad del comercio electrónico*, ob. cit., págs. 245 y ss., y MARTOS GARCÍA, J. J.: *Imposición indirecta del comercio electrónico*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, págs. 311 y ss.

trónico, no según su valor, sino en función de las unidades binarias del impulso informático. En segundo término, se alegó que se trataba de una figura tributaria tecnológicamente desfasada (las nuevas tecnologías permiten comprimir datos) y fundamentada exclusivamente en el comercio entre PCs, sin tener en cuenta otros medios de venta, como la telefonía móvil.

Asimismo se aludía a su carácter “limitado”, produciéndose su incidencia con absoluta independencia del carácter o no comercial de las operaciones realizadas. Ello podría llegar a introducir elementos discriminatorios entre el comercio electrónico y el tradicional, resultando vulnerada la neutralidad impositiva y la eficiencia económica. Por otra parte se estimó que el tratamiento fiscal unitario en el ámbito internacional del comercio electrónico debía tener su base en una necesaria armonización de las normativas al respecto y no, por el contrario, en las fuerzas del mercado asentadas sobre la competencia fiscal.<sup>22</sup>

También desde distintos sectores de la doctrina se señaló que el intercambio de información efectuado a través de *Internet* no determina la utilización de ninguna energía, bien o producto susceptible de justificar por sí mismo un impuesto autónomo. En este sentido se pronunciaron, entre otros, FALCÓN Y TELLA<sup>23</sup>, para quien “un tributo basado en el número de *bits*, tiempo de conexión o criterios similares ajenos a los índices directos de capacidad contributiva, como el valor de consumo, sería inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica del artículo 31 de la Constitución”, y GARCÍA NOVOA, argumentando este último autor que “la neutralidad es uno de los principios informadores del IVA que se traduce en la necesidad de que la regulación del impuesto no provoque distorsiones a la competencia. Por ello, las transmisiones de bienes o servicios a través de la Red deben sujetarse a los mismos impuestos indirectos –en especial, el IVA– que los que se aplican a las entregas y servicios prestados por medios tradicionales, lo que supone no introducir un factor de discriminación a través de la implementación de impuestos específicos”.<sup>24</sup>

Ciertamente la opción consistente en crear un nuevo tributo que compensara una eventual disminución de la recaudación producida por la expansión del comercio electrónico, empleando al efecto el método consistente en gravar el volumen de información transmitida electrónicamente o el tiempo de conexión a la Red, podía constituir la solución más fácil.

Ahora bien, al mismo tiempo podía llegar a plantear serios problemas de justicia ya que, al establecerse el gravamen en función del número de *bits* transmitidos, cabía la posibilidad de que tuviera que satisfacerse la misma cantidad de impuestos por enviar un mensaje por correo electrónico a un familiar que por celebrar un contrato electrónico entre dos empresarios, siempre y cuando coincidiese en ambos casos el número de *bits* transmitidos o el tiempo de conexión en la Red. Así las cosas, parecía claro que todo diseño que pretendiera llevarse a cabo del modelo tributario del comer-

<sup>22</sup> En este sentido cabe destacar que existieron diversas posturas norteamericanas favorables a la moratoria fiscal sobre el comercio electrónico, abogándose por una moratoria limitada a tres años que no debía alcanzar a los impuestos federales. Estados Unidos rechazaba, además, cualquier tributación sobre el comercio electrónico en el ámbito aduanero y en el de la imposición indirecta. Lo cierto es, sin embargo, que este posicionamiento activo a favor de una fiscalidad más limitada sobre el comercio electrónico suscitó diversas críticas. Se argumentaba, por ejemplo, que contribuía a favorecer el aumento del desfase tecnológico entre los países creadores de los instrumentos tecnológicos y mercantiles que dominan el comercio electrónico frente al resto del mundo deficitario en este ámbito. Igualmente se destacaba su carácter “utópico”, argumentándose que supuestos de moratoria o de autorregulación conducen inexorablemente a un pago tributario nulo o muy reducido y a una competencia fiscal a la baja, produciendo una pérdida de ingresos inasumible por cualquier nación. Por otra parte dicha posición fue calificada de “incoherente” con el necesario tratamiento armonizado de una realidad internacionalizada, al permitir la deslocalización de los prestadores de servicios vinculados al comercio electrónico hacia, precisamente, Estados Unidos, debido a la ausencia de fiscalidad indirecta sobre las prestación de servicios que realicen. Finalmente se alegaba que su adopción plantearía problemas en relación con la necesaria protección que debe otorgarse a los principios de neutralidad y equidad, básicos en la configuración de cualquier sistema tributario. Y es que la aplicación de dicho sistema podría llegar a colocar en una situación de desventaja comparativa al comercio tradicional (carente de la capacidad tecnológica necesaria), así como a cualquier otra base tributaria (caso, por ejemplo, de las rentas del trabajo, no dotadas de las características propias del comercio electrónico, dada su fácil movilidad y su capacidad de deslocalización).

<sup>23</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: “Tributación e *Internet*: aplicación de las reglas generales, con adaptación, en su caso, como alternativa al *bit tax*”, *Quincena Fiscal*, núm. 10, 1998, pág. 5.

<sup>24</sup> GARCÍA NOVOA, C.: “El IVA y el comercio internacional en el marco de la Unión Europea”, *Temas Tributarios de Actualidad*, número 16, 2004, pág. 36. Véanse asimismo, en esta misma línea, OLIVER CUELLO, R.: *Tributación del comercio electrónico*, ob. cit., págs. 27 y 28; LÓPEZ DÍAZ, A.: “Fiscalidad del comercio electrónico: principios de Derecho Comunitario”, ob. cit., página 254, y CAZORLA PRIETO, L. M. y CHICO DE LA CÁMARA, P.: *Los impuestos en el Comercio Electrónico*, ob. cit., págs. 32 y ss.



cio electrónico debía huir de planteamientos originales que, ante la necesidad de someter a tributación esta realidad económica, proponían la configuración específica de nuevas figuras impositivas.

Una tercera posibilidad contemplada fue la de adaptar los sistemas existentes al nuevo orden electrónico y telemático, esto es, al desarrollo de las nuevas tecnologías y ámbitos de acción de las mismas, de manera tal que no se creen nuevas figuras impositivas. Esta fue la solución que finalmente terminó siendo adoptada por las distintas organizaciones internacionales. Así, tanto la OCDE como la Unión Europea propusieron acometer la modificación de los sistemas ya existentes.

Incluso se propuso rechazar la adaptación de las figuras impositivas ya establecidas al nuevo fenómeno, principalmente por la imposibilidad de asignación espacial geográfica a las actividades desarrolladas en *Internet*. Téngase presente que la inmensa mayoría de los sistemas tributarios vigentes en la actualidad nacen de la territorialidad de los Estados y basan sus figuras impositivas en individuos ubicados en esas jurisdicciones. Y, en el caso de *Internet*, dicha posibilidad se presenta prácticamente inviable, con lo que cualquier otro análisis más allá de la ubicación espacial carece de sentido.

Finalmente la última alternativa planteada giraba en torno a la supresión de cualquier imposición sobre el comercio electrónico, convirtiendo de este modo *Internet* en un “espacio libre de impuestos”. En efecto, desde determinados sectores de la doctrina llegó a afirmarse que resulta inútil y hasta inconveniente desarrollar un esfuerzo destinado a crear un marco normativo tributario estable que permita hacer frente a la nueva realidad del comercio electrónico. Inútil, debido a la imposibilidad de ajustar los conceptos tributarios tradicionales al nuevo ámbito y de ejercitar un efectivo control sobre las transacciones telemáticas; esta circunstancia se agudiza además por la excesiva vinculación de los diversos sistemas tributarios nacionales a la idea de la soberanía fiscal de cada Estado, lo que imposibilita la creación de una única autoridad tributaria internacional destinada a hacer frente a los nuevos retos. E inconveniente, porque tales esfuerzos supondrían una rémora al desarrollo y al crecimiento económicos, que determinan un aumento exponencial del tráfico comercial en *Internet*.

A nuestro juicio, sin embargo, se trataba de una opción que no ofrecía una solución tributaria apropiada al nuevo escenario comercial, pudiendo dar lugar al desarrollo de una competencia desleal así como al surgimiento de una cierta beligerancia contra los medios de contratación tradicionales. Y es que, si bien es cierto que las operaciones de comercio electrónico ofrecen una difícil regulación, ello no significa que sean imposibles de regular<sup>25</sup>. Parecía lógico, en consecuencia, buscar soluciones intermedias.

¿Cuál ha sido el papel asumido por las organizaciones internacionales en el marco de la tributación del comercio electrónico? Sin lugar a dudas, es esta una cuestión que adquiere un alcance global. Y es que, dado el ámbito de aplicación del comercio electrónico, resulta imprescindible la labor desempeñada por diversas organizaciones internacionales tales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, la Organización Mundial del Comercio o incluso, la propia Unión Europea, con el fin último de acercar las posiciones de los diferentes Estados miembros para la adopción de medidas comunes que permitan crear un marco normativo y de funcionamiento adecuado.<sup>26</sup>

Tradicionalmente la OCDE, a través de diversos Informes de 1998 y 2000, se ha encargado de marcar las pautas generales de lo que ha de ser la fiscalidad de los entornos virtuales, propugnándose que los distintos países se abstengan de adoptar soluciones unilaterales respecto de la

<sup>25</sup> Piénsese por ejemplo que, en determinadas jurisdicciones, el desarrollo de diversas actividades podría llegar incluso a ser delictivo. En cambio, si estas mismas actividades son desarrolladas a través de *Internet* podrían operar bajo esquemas similares a los existentes en otras jurisdicciones donde no se consideran delictivas. Tal es el caso de las apuestas deportivas y juegos de azar en línea.

<sup>26</sup> Coincidimos en este sentido con GARCÍA NOVOA, C.: “Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico (I)”, *Quincena Fiscal*, núm. 15, 2001, pág. 14, quien, tras destacar como principales innovaciones del comercio electrónico la deslocalización de la actividad económica, la desintermediación y la desmaterialización de bienes y productos, afirma que “a la luz de estas características *Internet*, como fenómeno mundial, ha puesto de relieve las carencias de los ordenamientos jurídicos nacionales para regular un comercio mundial que rebasa los estrechos márgenes de sus fronteras. No es de extrañar que las primeras propuestas para hacer frente al problema de la tributación de las operaciones a través de *Internet* hayan partido de organismos internacionales o supranacionales”.

tributación del comercio electrónico<sup>27</sup>. Y ello a pesar de las críticas que por parte de éstos pueda recibir en cuanto al desarrollo de su actividad en la materia. Un claro ejemplo de la labor desarrollada por dicha organización ha sido el consenso obtenido para la elaboración de una serie de principios que deben resultar de aplicación a la tributación del comercio electrónico, a saber: neutralidad, eficiencia, seguridad jurídica, simplicidad, equidad y flexibilidad. A este conjunto de principios nos referiremos a continuación.

En primer lugar las nuevas tecnologías, origen del comercio electrónico, ofrecen nuevas posibilidades para mejorar el servicio al contribuyente, por lo que los países miembros han de contribuir a explotar las posibilidades que ofrecen para reforzar los servicios vinculados a la asistencia de aquél, reduciendo los plazos de respuesta, minimizando los costes de las empresas en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o promoviendo medios más cómodos y rápidos para el pago de impuestos y la obtención de devoluciones.

En segundo término se considera que los principios fiscales que guían las políticas impositivas del comercio tradicional han de marcar también las pautas a seguir en materia de comercio electrónico. Dentro de estos principios destaca, por ejemplo, el de neutralidad, al amparo del cual la fiscalidad debe aspirar a asegurar la neutralidad fiscal entre las diferentes formas de comercio electrónico y, por ende, entre las formas de comercio convencional. Las decisiones que se adopten han de estar motivadas por consideraciones económicas y no fiscales, y aquellos contribuyentes que se encuentren en las mismas situaciones y que efectúen idénticas transacciones deben quedar sometidos a niveles de imposición similares.

Asimismo debe subrayarse la importancia que adquiere el principio de eficiencia, en virtud del cual los costes derivados del cumplimiento de las obligaciones fiscales para los contribuyentes, así como el coste de gestión para la Administración Tributaria, deben ser minimizados en la medida de lo posible. Por su parte la correcta aplicación del principio de flexibilidad garantiza que los sistemas impositivos sean necesariamente flexibles y dinámicos, pudiendo adaptarse automáticamente al ritmo de la evolución técnica y de las transacciones económicas.

Al amparo de los principios de claridad y simplicidad las reglas fiscales han de ser de fácil comprensión y sencilla aplicación, permitiendo a los contribuyentes conocer por anticipado las consecuencias fiscales de una transacción. Y, finalmente, el necesario respeto del principio de equidad exige precisar una cantidad justa de impuestos a pagar en el momento del devengo, quedando reducidas al máximo las posibilidades de fraude y de evasión fiscal y siendo las medidas adoptadas en tal sentido proporcionales a los riesgos expuestos.

En tercer lugar la OCDE propone que las reglas impositivas que regulen los intercambios comerciales establezcan la atribución de la imposición de acuerdo con el principio de gravamen en el país de destino, para lo cual resulta indispensable alcanzar un consenso internacional sobre las circunstancias dentro de las cuales los bienes o servicios se consideran consumidos dentro de un Estado.

Y, finalmente, concluye la OCDE que toda disposición realizada en vía de aplicación de estos principios al comercio electrónico y adoptada dentro del marco nacional a través de una adaptación de los principios existentes en materia de fiscalidad internacional ha de quedar organizada de manera tal que preserve la soberanía fiscal de los Estados, garantizando así un reparto equitativo de la base imponible resultante del comercio electrónico entre los diferentes países y evitando las situaciones de doble imposición.

Por su parte la Organización Mundial del Comercio parte del análisis de la adecuación de sus Acuerdos Generales, Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (*GATT*) y Acuerdo sobre Comercio de Servicios (*GATS*), a la tributación del comercio electrónico. A pesar de ello, dicho organismo no se pronunció inicialmente de forma expresa sobre la fiscalidad de las transaccio-

---

<sup>27</sup> Pueden consultarse, entre otros, *Electronic commerce: A discussion paper on taxation issues*, OCDE, París, 1998; *Business-to-business electronic commerce: Status, economic impact and policy implications*, OCDE, París, 1999; *Forum on electronic commerce. Report on the forum*, OCDE, París, 1999; *A Global Action Plan for Electronic commerce*, OCDE, París, 1999; *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, OCDE, París, 2000, y *Treaty characterization issues arising from electronic commerce*, OCDE, París, 2000. Acerca del alcance de la posición adoptada por la OCDE en dichos Informes véase GROSS, J. B.: "OECD Defensive Measures against Harmful Tax Competition Legality under WTO", *Intertax*, vol. 31, núm.11, 2003, págs. 628 y ss.



nes electrónicas, debido principalmente a la falta de consenso existente sobre determinadas cuestiones susceptibles de plantearse a la hora de abordar dicha materia.<sup>28</sup>

También el Gobierno norteamericano decidió poner en marcha una serie de propuestas relativas a la regulación fiscal del comercio electrónico. El principal Proyecto desarrollado fue el denominado *Internet Tax Freedom Act*, que recibió el apoyo tanto de la Cámara de los Representantes como del Senado y que se apoyaba en los siguientes pilares. En primer lugar, el establecimiento de una moratoria de tres años en la creación de nuevas formas de imposición sobre *Internet* (los ya analizados *bit taxes*). En tanto en cuanto se trataba (y se trata) de una cuestión de carácter supranacional, la Administración norteamericana manifestó su voluntad de no introducir duplicidades o discriminaciones que impidiesen el desarrollo del comercio electrónico. Ahora bien, con independencia de lo anterior estimó el Gobierno norteamericano que ello no debía originar que los diferentes Estados viesan drenados sus ingresos, con la consecuencia de que los ciudadanos padeciesen una eventual reducción de los servicios de carácter público, quedando así reducido el bienestar social.

A juicio de la Administración norteamericana la neutralidad constituye un principio fundamental que debe guiar el desarrollo de las nuevas reglas fiscales en esta materia y que requiere que los sistemas fiscales traten en igualdad de condiciones transacciones similares, con independencia de si las mismas se realizan de manera convencional o en aplicación de las nuevas tecnologías.

Otro de los objetivos perseguidos por la propuesta norteamericana fue el relativo a la construcción de una zona global de libre comercio en la que, a través de *Internet*, se facilite la interconexión de actores de distintas jurisdicciones fiscales. Por este motivo se estimó que debían permitirse y facilitarse los intercambios comerciales entre los distintos países, potenciando así la creación de foros que traten, a nivel mundial, este tema, especialmente a través de organizaciones mundiales como la OCDE y la OMC, con el objetivo de mantener a *Internet* libre de tarifas aduaneras y de impuestos discriminatorios.

Por último el Gobierno norteamericano acometió la creación de la *Advisory Commission on Electronic Commerce*, cuya principal misión es la de encargarse del análisis a largo plazo de las cuestiones suscitadas por el comercio electrónico y del desarrollo de un marco de medidas tendentes al justo desarrollo de los sistemas impositivos que permitan que *Internet* disfrute del lugar que le corresponde en el mercado.

Finalmente en el ámbito de la Unión Europea (que constituye uno de los espacios económicos de referencia más importantes, con incidencia directa sobre aquello que pueda establecerse en nuestro país) se planteó asimismo la necesidad de configurar una serie de principios que deben estar presentes en el sistema tributario por el que se rige el comercio electrónico. Nos referimos, entre otros, a los principios de seguridad jurídica, de evitación de pérdidas recaudatorias y de neutralidad en la imposición respecto del que puede denominarse comercio tradicional, por contraposición al electrónico. Igualmente se abogó por la adaptación del sistema impositivo existente (en especial del IVA) al comercio electrónico, rechazándose aquellas posturas que defienden la creación o introducción de impuestos nuevos o adicionales.

Uno de los principales documentos publicados en el servidor de la UE fue la denominada "Iniciativa Europea de Comercio Electrónico" (COM 97 núm. 157, abril 1997). A través de esta comunicación la Comisión insistía en la necesidad de garantizar un marco fiscal neutro y en la importancia de aplicar normativas fiscales que eviten el falseamiento de los mercados. Tal y como se señala en la citada Comunicación, "con la finalidad de hacer posible que se desarrolle el comercio electrónico, es vital que los sistemas impositivos aporten seguridad jurídica (de manera que las obligaciones tributarias sean claras, transparentes y previsibles) y neutralidad fiscal (de manera que no se impongan a estas nuevas actividades cargas más onerosas que las que gravan el comercio tradicional)". Afirmaba

<sup>28</sup> Ello no fue un obstáculo, sin embargo, para que la OMC trabajase sobre los problemas derivados de la implantación del comercio electrónico a escala mundial. Ya en la Conferencia Ministerial que tuvo lugar en Ginebra, en mayo de 1998, bajo el título de *Declaration on Global Electronic Commerce* se acordó el establecimiento por parte del Consejo General de la OMC de un programa de trabajo encargado de examinar todo lo relacionado con el comercio electrónico y de formular unas recomendaciones que sirviesen de acciones al desarrollo de este sector y que se destinasen a evitar la imposición de tarifas aduaneras a las transmisiones realizadas electrónicamente.

además la Comisión en la citada Comunicación que el IVA (a diferencia de lo que pueda suceder con cualquier nuevo tipo de impuesto) resulta tan adecuado para el comercio electrónico como para transacciones comerciales efectuadas de manera más tradicional.

Por su parte, y como ya sabemos, el Ministerio de Hacienda, hacia el año 2000, procedió a plantear diversas soluciones para la adaptación del sistema impositivo español a esta nueva situación. Centrándonos exclusivamente en las principales aportaciones procedentes del Grupo de estudio sobre la fiscalidad del comercio electrónico creado por el Ministerio de Hacienda de España en el 2000, fueron varias las propuestas destinadas a adaptar el sistema tributario español a los entornos virtuales. Y es que el sistema fiscal actualmente vigente ha de adaptarse a las transacciones económicas realizadas a través del comercio electrónico mediante un cambio del diseño de los tributos para acoger a esta nueva realidad.<sup>29</sup>

¿Y cuales son las actuaciones a través de las cuales estas transacciones comerciales de bienes tangibles e intangibles efectuadas por las empresas que operan en *Internet* pueden ser objeto de control? En primer lugar, el seguimiento fiscal de las páginas *web* donde se produzcan las transacciones comerciales. En segundo término, el desarrollo de sistemas destinados a controlar el pago de impuestos de estas empresas, como fuente indirecta de información de las transacciones comerciales realizadas. Y, en tercer lugar, los registros bancarios de las operaciones comerciales realizadas por esta clase de empresas. Así las cosas, la Administración Tributaria podría elaborar y entregar etiquetas de conformidad fiscal a aquellos sitios *web* que cumplan unos determinados parámetros fiscales, mediante las cuales quedaría acreditado el cumplimiento de las obligaciones tributarias por este tipo de empresas.

Tal y como tuvo oportunidad de precisar la OCDE en 1998 y, dentro de nuestras fronteras, en el año 2000, la Comisión de estudio creada por el Ministerio de Hacienda, los principios impositivos que deben regir la fiscalidad de los entornos virtuales consisten en adaptar los principios de la fiscalidad clásica a la nueva situación derivada de la introducción de *Internet* y del comercio electrónico. En otras palabras, estos principios fundamentales que deben imbuir el sistema de tributación directa e indirecta del comercio electrónico no habrían de ser muy distintos de los que, con carácter general, rigen el sistema tributario general.

¿Cuáles son estos principios? De acuerdo con lo establecido en el Informe elaborado por la Secretaría de Estado de Hacienda sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española cabría aludir, en primer lugar, al llamado principio de internacionalización, que contribuye a explicar una realidad irrefutable: el comercio electrónico representa un fenómeno global y transaccional en el que las medidas tributarias que se adopten al respecto deben consensuarse y coordinarse a nivel internacional, a través de los foros ya existentes en la actualidad: UE, OCDE, OMC, etc.

El necesario respeto al llamado principio de neutralidad determina que el diseño de los tributos que gravan operaciones en entornos virtuales o reales no pueda condicionar, ni positiva ni negativamente, la actividad económica derivada de cada uno de estos entornos. En efecto, al amparo del citado principio la imposición del comercio electrónico no debe ni favorecer ni obstaculizar su desarrollo, en especial relación con el comercio tradicional. Las distintas categorías fiscales adaptadas a la nueva realidad del comercio electrónico han de resultar, en la medida de lo posible, claras, precisas, sencillas y de fácil comprensión por los operadores, facilitándose así el cumplimiento fiscal voluntario.

La aplicación del principio de eficiencia, anteriormente apuntado, persigue que los costes de administración de estos nuevos sistemas fiscales, tanto para la Administración Tributaria como para el propio sujeto pasivo, sean los mínimos. Ha de minimizarse por tanto la presión fiscal indirecta que pueda afectar o condicionar las decisiones económicas de los operadores.

Una correcta aplicación de los principios de seguridad jurídica y de flexibilidad ha de propiciar la consecución de un marco jurídico fiscal claro, preciso y flexible que permita su adaptación a los nuevos cambios surgidos en los entornos virtuales. Y es que debe garantizarse la adaptación del sistema tributario a una realidad tecnológica en constante evolución, posibilitándose además articular

---

<sup>29</sup> Así, por ejemplo, la Administración Tributaria ha de llevar a cabo un control exhaustivo de las actividades económicas realizadas en los sitios *web* para la aplicación de tributos tanto directos como indirectos.



el ordenamiento jurídico regulador del comercio electrónico con las distintas Administraciones Tributarias nacionales e internacionales.

Al amparo del principio de equidad, igualmente esbozado con anterioridad al analizar el ámbito de la OCDE, el sistema fiscal no debe discriminar a ningún sujeto pasivo por la forma de realizar las transacciones comerciales. Dicho de otro modo, ha de evitarse que se discrimine a unos operadores frente a otros, permitiéndose así tomar en consideración la capacidad contributiva de los distintos agentes.

Finalmente, la aplicación del principio de suficiencia posibilita que cualquier regulación del comercio electrónico y de *Internet* genere los recursos impositivos suficientes para financiar el gasto público, permitiendo además que su imposición origine una tributación equivalente a la del comercio tradicional, sin que por ello se pierda base fiscal ni se vea afectada la recaudación efectiva de los tributos que le afecten.

Obsérvese por tanto como los principios que sustentan las bases de la tributación del comercio electrónico son adecuados y consistentes entre sí permitiendo, eventualmente, la consecución de una apropiada regulación. Sucede sin embargo que, debido a las características de *Internet* y a la imposibilidad de asignar responsabilidades, en la mayoría de las transacciones desarrolladas pretende regularse lo imposible de regular. Es por ello por lo que, desde nuestro punto de vista, el principio de suficiencia constituye el único que no podría aplicarse en la medida en que se persiga homologar el comercio tradicional con el comercio electrónico.<sup>30</sup>

Pues bien, a la hora de tratar de diseñar las adaptaciones necesarias del sistema tributario a la problemática generada por el comercio electrónico ha de partirse previamente del examen de los problemas fundamentales que plantea dicha adaptación, los cuales resultan en gran medida predecibles tanto respecto de los impuestos directos como respecto de los indirectos. En efecto, este conjunto de cuestiones tributarias conflictivas afectan principalmente a los impuestos sobre la renta (personal y societaria), así como al ámbito de la imposición indirecta (fundamentalmente IVA, pero también ITPyAJD e Impuestos Aduaneros).

Tal y como ya hemos manifestado, las principales dificultades planteadas por los servicios de la sociedad de la información en el ámbito de la fiscalidad se originan a la luz de la innovación que supone realizar operaciones de compraventa de bienes y prestación de servicios por vía electrónica frente al carácter tangible de las que, hasta ese momento, se originaban en el ámbito del comercio internacional.

El hecho de que la contratación entre las partes intervinientes en un determinado negocio jurídico (incluyendo, no ya solo la realización de la oferta correspondiente, sino también la aceptación de la misma) así como el pago que pueda derivarse de dicho negocio pueda efectuarse de forma simultánea a través de la Red determina que aspectos fiscales *a priori* bien delimitados resulten modificados en sus elementos esenciales. Dicho de otro modo, el gravamen de esta modalidad de operaciones se ve ciertamente dificultado.

Los principales impuestos directos que gravan el comercio electrónico son los mismos que se aplican al comercio tradicional y demás actividades económicas, a saber: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes. La razón es bien sencilla: los diversos aspectos fiscales que suscita el comercio electrónico ejercido por personas físicas o jurídicas residentes en territorio español no plantean ninguna diferencia alguna respecto de los derivados del comercio tradicional.

No existen especiales diferencias en el tratamiento fiscal aplicable al comercio electrónico efectuado por personas físicas o jurídicas residentes en territorio español respecto del que resultaría aplicable a las operaciones realizadas por esas mismas personas dentro del marco del comercio tradicional. En consecuencia, son plenamente aplicables las normas del IRPF y del IS destinadas a

<sup>30</sup> De hecho, algunos de los intentos llevados a cabo por determinados organismos internacionales como la OCDE en aras de establecer mecanismos reguladores del comercio electrónico han resultado infructuosos, en parte, por la obstinación de pretender regular actos de comercio electrónico como actos de comercio tradicional.



gravar la totalidad de las rentas obtenidas, cualquiera que sea su fuente u origen, y sin necesidad de hacer consideraciones especiales sobre las mismas.

Por otra parte resultan muy escasas las referencias que pueden realizarse respecto de la imposición directa y el entorno electrónico. Y ello a pesar de la necesidad actualmente existente de proceder a regular una serie de cuestiones con la finalidad de evitar pérdidas relativas a la recaudación que se suscitan en el ámbito de las diferentes Administraciones con competencias en la materia.

Ahora bien, con independencia de lo anterior el análisis del comercio electrónico internacional ejercido por personas o entidades no residentes demanda la consideración de una serie de adaptaciones interpretativas sobre determinados conceptos y principios impositivos. Y es que, dentro del ámbito de la fiscalidad internacional, la especial incidencia del comercio electrónico ejercido por personas físicas o jurídicas no residentes en territorio español exige necesariamente analizar las posibilidades de aplicación de diversos conceptos y principios fiscales que posibiliten una adecuada sujeción a tributación de esta clase de operaciones.

Con la finalidad de poder hallar soluciones en este ámbito han venido surgiendo en los últimos tiempos diversos informes que abordan la problemática planteada por el comercio electrónico en el campo de la fiscalidad internacional desde diversas perspectivas. Así, por ejemplo, debemos tener bien presente el punto en que nos encontramos en la implementación de las condiciones marco de la imposición sobre el comercio electrónico elaboradas inicialmente por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en la Conferencia de Ottawa de 1998.

En líneas generales, el mandato contenido en dicha Conferencia fue doble. De una parte, adaptar los Comentarios al Modelo de Convenio con la finalidad de dar cabida a determinados aspectos del comercio electrónico pero sin modificar el articulado del Modelo. Y, de otra, llevar a cabo un seguimiento en el tiempo del desarrollo del comercio electrónico y de los modelos de negocio, con la finalidad de concretar el momento más conveniente para introducir cambios en el Modelo y precisar su alcance.

Varios son, desde nuestro punto de vista, los principales aspectos de fiscalidad directa susceptibles de un análisis pormenorizado: la clarificación de la aplicación de la definición de establecimiento permanente al comercio electrónico; la atribución de beneficios a aquél desde el que se realizan transacciones de comercio electrónico; el impacto del comercio electrónico en la aplicación del concepto de sede de dirección efectiva; la calificación de las rentas obtenidas en el comercio electrónico; la valoración a efectos fiscales de las operaciones de comercio electrónico en aquellos supuestos en los que se plantea la existencia de vinculación; el control y la protección de la recaudación efectuado por parte de las distintas Haciendas Públicas eventualmente afectadas en este tipo de operaciones, etc.

En alguno de estos puntos sí llegó a alcanzarse un cierto consenso internacional. Es el caso, por ejemplo, del concepto de establecimiento permanente recogido en el artículo 5 del MCOCDE o de la delimitación como beneficios empresariales o cánones de las rentas derivadas de operaciones de comercio electrónico (arts. 7 y 12 del MCOCDE, respectivamente). Sin embargo las disensiones continuaron en conceptos tales como la sede de dirección efectiva o la atribución de beneficios a establecimientos permanentes en el comercio electrónico.

## **2. Identificación de los sujetos pasivos intervinientes en las operaciones**

Pensemos por ejemplo en la cuestión relativa a la necesaria identificación de los sujetos pasivos que intervienen en este tipo de operaciones, a efectos fiscales, derivada de la aplicación de sistemas seguros de encriptado, de la utilización de seudónimos o de la deslocalización de los centros servidores a territorios que protegen el anonimato de los operadores.

Téngase presente además que las páginas *web* que, *a priori*, constituyen los principales instrumentos susceptibles de ser utilizados para comerciar a través de *Internet*, se hallan asociadas a un nombre de dominio que representa la identificación virtual del origen de la información que se está leyendo. Sin embargo, no necesariamente ha de quedar asociado ese origen de información al pro-

cesamiento de datos y, más precisamente, a los responsables jurídicos de la oferta del posible contrato de comercio electrónico.<sup>31</sup>

En consecuencia, cabe plantearse hasta qué punto circunstancias tales como las dificultades surgidas en torno a la localización efectiva de las personas (ya sean estas físicas o jurídicas) así como de los propios equipos informáticos, la posibilidad de emplear sistemas de encriptación de información por los usuarios de la Red, la existencia de lo que la doctrina denomina “paraísos fiscales digitales” e incluso la incidencia de la normativa existente en materia de protección de datos personales terminan por proyectarse sobre el ámbito de las obligaciones tributarias que demandan, como es sabido, la necesaria identificación de los sujetos que intervienen en las mismas, dificultando imputar a quien corresponda las rentas o los hechos imponibles que hayan podido ser identificados o detectados por la Administración Tributaria.

Residiendo la totalidad de los sujetos intervinientes en una determinada operación comercial electrónica dentro de un mismo Estado no deben plantearse, desde un punto de vista tributario, especiales problemas, siendo de aplicación la normativa general, no ya sólo en el ámbito de la imposición directa, sino también en el de la imposición indirecta.

Por el contrario, los conflictos más relevantes en materia de contratación electrónica surgen cuando las residencias fiscales de los sujetos intervinientes son distintas, correspondiendo a diversos Estados. Es entonces cuando se plantean importantes problemas de localización de aquellos dentro del comercio electrónico, adquiriendo especial relevancia la cuestión relativa a la determinación de su residencia.

Centrándonos en primer lugar en la figura del vendedor o prestador de servicios, su localización en los supuestos de transmisión de bienes y servicios a través de redes telemáticas ha constituido un asunto especialmente conflictivo desde la perspectiva tributaria, a efectos de la aplicación de las normas fiscales de uno u otro país. Resulta preciso en estos casos considerar el abanico de posibilidades ofrecido por los distintos elementos que pueden ser utilizados para determinar la residencia del proveedor o suministrador, adoleciendo de serias limitaciones todos los criterios disponibles.

Todos los criterios existentes en este punto adolecen de importantes limitaciones. Así, por ejemplo, en relación con la elección de la sede social de la casa matriz o bien, en caso de existir, de su “sede de dirección efectiva”, ha de señalarse que, a la luz de las actuales tecnologías telemáticas, una “sede de dirección efectiva” puede hallarse ubicada simultáneamente en distintos lugares del planeta cuando, a efectos de determinar esta sede, se toma en consideración el lugar de reunión del Consejo de Administración y ésta tiene lugar mediante videoconferencia. En contra de esta consideración se argumentó, sin embargo, que lo que hoy se resuelve mediante el sistema de videoconferencia se resolvía hasta hace poco por otros mecanismos de telecomunicación como, por ejemplo, el teléfono.

Asimismo se ha apuntado que tampoco resulta fiable guiarse por el criterio del lugar indicado en la página *web* como residencia de la entidad proveedora de cara a localizar a los sujetos intervinientes en una contratación electrónica, ya que la misma podría ser fácilmente manipulable por aquellas entidades que sitúen la misma en aquel país en el que el Convenio de doble imposición aplicable limite en mayor medida la potestad tributaria del Estado fuente.

Todo ello sin perjuicio de las complicaciones a las que puede enfrentarse una Administración Tributaria para conocer quién está detrás de una página *web* y dónde se encuentra físicamen-

---

<sup>31</sup> Así, por ejemplo, se puede acceder a una página *web* que, en principio, ofrece información sobre la venta de libros impresos. A partir del instante en que la persona que está consultando la información de los catálogos de los libros disponibles escoge un tema en particular, esa página *web* puede, con solo el *click* de la persona consultante, ubicarla en otro dominio, en otro servidor y en otro responsable jurídico de los actos. Y, una vez determinado el pedido por parte del comprador, cuando éste ejecute la opción de pago, puede llegar a suceder que dicha página dirija al comprador a otro servidor que es el que se encarga de procesar la solicitud de pago y de debitar de la tarjeta de débito o crédito del comprador el importe satisfactorio de la transacción. Nótese por tanto que en la transacción derivada de la compra de un libro a través de *Internet* un comprador puede estar accediendo a diferentes dominios o a diferentes servidores ubicados en diferentes jurisdicciones, circunstancia esta que imposibilita la debida identificación de las partes, al menos a efectos del oferente, así como el seguimiento y la asignación territorial de las transacciones, la localización de rentas y la debida imputación de hechos imponibles a los responsables de las transacciones.

te localizado. Porque no debe olvidarse que los "nombres de dominio" que poseen los proveedores en *Internet* no tienen por qué corresponderse necesariamente con una ubicación física conocida. Y, el hecho de que en la actualidad resulte sencillo para un proveedor obtener un "nombre de dominio" en el país que más le interese por motivos fiscales explica la falta de confianza en este criterio por parte de las Administraciones Tributarias a la hora de localizar al proveedor.

Otra opción igualmente contemplada a este respecto ha sido la del país del adquirente, si es que se considera realmente que la página *web* constituye un establecimiento permanente, criterio sumamente discutible a nuestro juicio. En cualquier caso, no sólo se plantean problemas a la hora de localizar la residencia del vendedor o proveedor que utiliza la Red para transmitir bienes o servicios. También la localización del adquirente de tales bienes o servicios puede resultar extraordinariamente conflictiva.<sup>32</sup>

Este problema se ve además agravado hoy en día debido a la gran cantidad de personas físicas y pequeñas y medianas empresas que tienen acceso a la realización de este tipo de operaciones, alcanzándose así un ámbito que hasta hace poco tiempo estaba reservado a las grandes multinacionales, lo que restringía en gran medida el número de los sujetos que debían ser controlados por las Administraciones Tributarias. Ello habría de conectarse, además, con la cuestión relativa a las dificultades derivadas del control administrativo del comercio electrónico.

En suma, la identificación y localización del proveedor no residente constituye una de las principales cuestiones que suscita la fiscalidad de los entornos virtuales. Piénsese que, si bien dentro del ámbito de la imposición directa la fijación del domicilio fiscal de la empresa que opere a través de *Internet* ha de permitir (de acuerdo con lo anteriormente indicado respecto de la ubicación del establecimiento permanente) determinar su jurisdicción fiscal, en relación con la imposición indirecta será necesario la determinación de los domicilios fiscales de cada una de las partes que actúen en una transacción comercial.

A la luz de estas consideraciones, y de la misma manera que sucede en materia de calificación de rentas y de operaciones, también la localización de las actividades comerciales electrónicas ha de ser analizada desde distintas perspectivas según nos hallemos en el ámbito de la imposición directa o indirecta.

Dentro del ámbito de la imposición directa y, más precisamente, en relación con la imposición sobre la renta, los conflictos que puede llegar a plantear la contratación electrónica únicamente son relevantes cuando los sujetos que intervienen en ella tienen distintas residencias fiscales. Las cuestiones de mayor trascendencia se suscitan, como hemos visto, en relación con la determinación de la residencia del proveedor o suministrador, siendo el criterio dominante el de la sede de dirección efectiva. Volvemos a insistir no obstante en que, con las nuevas tecnologías, precisar cuál es la sede de dirección efectiva se presenta como una tarea ciertamente complicada. Baste señalar, por ejemplo, que el lugar indicado en una página *web* resulta fácilmente manipulable. Y tampoco es nada fácil conocer quién está detrás de una página *web* o dónde se encuentra localizado.<sup>33</sup>

Por otra parte, estas dificultades no se plantean únicamente cuando los sujetos que intervienen en la contratación tienen su residencia en estados diferentes. También pueden llegar a plantearse en el ámbito de los tributos de las Comunidades Autónomas. El problema estará entonces en determinar la normativa aplicable y la Comunidad a la que corresponde la recaudación.

Sabido es que, al amparo de lo establecido en el artículo 10 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, para los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sucesiones y Donaciones, y sobre Transmisiones Patri-

---

<sup>32</sup> Y ello debido a las posibilidades de anonimato de que disfrutaban los usuarios de la Red, que facilitan su utilización como instrumento destinado a desarrollar actividades extraterritoriales generadoras de rentas difícilmente imponibles por la complejidad que entrañaría su imputación a dichos usuarios.

<sup>33</sup> En efecto, piénsese que los nombres de dominio que poseen los proveedores de *Internet* no se corresponden necesariamente con una ubicación física conocida. Y si ya es difícil determinar la residencia del vendedor, no lo va a ser menos localizar al adquirente de los bienes o servicios.

moniales y Actos Jurídicos Documentados, se considera que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma. En el caso concreto del IRPF la conexión a una determinada Comunidad Autónoma se produce cuando la persona física permanece un mayor número de días del período impositivo en su territorio. Así las cosas, primero será residente en territorio español y, con posterioridad, en la Comunidad Autónoma correspondiente.<sup>34</sup>

Esta importancia que adquiere la residencia autonómica deriva además, no ya sólo de su consideración como elemento determinante para designar el ente público titular de la competencia de gestión, sino también de su condición como punto de conexión para la aplicación de las normas tributarias y la configuración de elementos sustanciales del tributo tales como el ámbito territorial autonómico de sujeción.

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF, establece como primer criterio en su artículo 8 que tendrán la consideración de contribuyentes las personas físicas cuya residencia habitual se halle en territorio español, desarrollando a continuación el artículo 9 del citado texto legal los supuestos en los que se entiende que un determinado contribuyente es residente en España.

Por su parte el artículo 8.1 del RD Leg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), declara que se hallan sujetas por obligación personal de contribuir las entidades que tengan su residencia en territorio español, siempre que se cumpla alguno de los siguientes requisitos: que la entidad se haya constituido conforme a las reglas españolas; que tenga su domicilio social en territorio español o que tenga su sede de dirección efectiva en dicho territorio.

En nuestra opinión, dentro del ámbito del comercio electrónico es este último requisito el que podría llegar a plantear problemas tales como la fijación de la sede de dirección efectiva de una sociedad cuyo consejo de administración se reúna en varios países a la vez gracias a la tecnología.<sup>35</sup>

Finalmente, en relación con las rentas derivadas de actividades profesionales establece el artículo 11 del Modelo de Convenio que las rentas que un residente en un Estado contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente sólo podrán someterse a imposición en dicho Estado, a no ser que el residente disponga de manera habitual en el otro Estado contratante de una base fija para el ejercicio de sus actividades. En consecuencia el Estado receptor de la prestación no podrá sujetar a imposición la renta obtenida por el profesional.

### **3. Límites derivados de las jurisdicciones de las distintas Administraciones Tributarias**

Igualmente cabría aludir a los problemas derivados de las limitaciones territoriales originadas a la luz de la jurisdicción de las distintas Administraciones Tributarias, que pueden terminar conduciendo a situaciones de desimposición o de doble imposición y a dificultar gravemente las posibilidades de obtención de información, dadas las limitaciones que ofrecen los cauces de intercambio de información y auxilio administrativo internacional entre Estados (Convenios de Doble Imposición y normativa comunitaria, fundamentalmente), así como a los problemas técnicos asociados a la calificación de las rentas y de hechos imponible derivados de la digitalización de productos o de la desmaterialización de las entregas de bienes (*software*, propiedad industrial e intelectual) y a aquellos otros que pueden suscitarse al hilo de la delimitación de conceptos fundamentales para la efectiva aplicación (tanto interna como internacional) del sistema tributario, como sucede con los asociados a la figura del establecimiento permanente o al concepto de valor de mercado en los supuestos de precios de transferencia y operaciones vinculadas.

La cuestión relativa a la determinación de la jurisdicción fiscal que resulta competente para gravar una concreta operación de comercio electrónico se presenta por tanto como asunto no

<sup>34</sup> Para ser residente español se requiere, según dispone el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF, la permanencia durante 183 días del año natural en el territorio de nuestro país, o bien que se den las circunstancias económicas previstas.

<sup>35</sup> Piénsese, por ejemplo, en la posibilidad de que se utilice por el citado Consejo de Administración el sistema de vídeo conferencia.

exento de una cierta complejidad. Porque, como acabamos de señalar, habría que precisar qué Estado, en el ámbito de un Convenio de Doble Imposición (CDI), tiene derecho a gravar una determinada operación, delimitando así la potestad de gravamen.<sup>36</sup>

Como es sobradamente conocido la existencia de situaciones de doble imposición determina que puedan llegar a exigirse tributos similares a un mismo contribuyente por el mismo hecho imponible e idéntico período impositivo. Debido a ello resulta necesario que existan medios normativos adecuados para determinar dónde se ha producido el hecho imponible correspondiente y cuál es la jurisdicción fiscal competente para gravar el mismo.

De cara a otorgar una respuesta a aquellas situaciones en las que se origina una doble imposición aparecen los llamados Convenios para evitar la Doble Imposición, que tienen por objeto clasificar las rentas y atribuir el reparto del impuesto correspondiente. A pesar de ello, ninguno de los Convenios de Doble Imposición suscritos por España hasta la fecha contiene una referencia específica a la cuestión del comercio electrónico. Esta circunstancia nos lleva incluso a plantear, en el ámbito internacional, la revisión de conceptos tales como los de nacionalidad o residencia fiscal, tradicionalmente utilizados para evitar tanto la doble imposición jurídica internacional como la ausencia indebida de gravamen.

Desde determinados sectores de la doctrina se ha llegado a apuntar en diversas ocasiones, no sin cierta razón, que con la llegada de *Internet* y del comercio electrónico da la sensación de que desaparecen los comerciantes, las operaciones comerciales e incluso los lugares desde los que se comercia. Así, por ejemplo, señala DEL GIUDICE<sup>37</sup> que “desde el punto de vista tributario reviste un especial interés el comercio electrónico indirecto mediante el cual el bien objeto de la transacción es casi desmaterializado: la transferencia telemática libera al bien de su materialidad, lo vuelve inmaterial y, bajo una óptica fiscal, potencialmente invisible. En cuanto a los servicios prestados por vía telemática, desde el punto de vista fiscal los mismos parecen simplemente no existir”.

Ahora bien, siendo cierto que las nuevas tecnologías han mostrado a los sujetos nuevas formas de defraudar a Hacienda, también lo es que aquéllas proporcionan a ésta última nuevas herramientas destinadas a ejercer sus facultades de control. Tal y como afirma AGULLÓ AGÜERO<sup>38</sup>, “todo depende de que la Administración gane el pulso a los delincuentes en el ciberespacio y de que la Administración Tributaria se adapte a los nuevos retos para controlar las transacciones comerciales electrónicas y combatir el fraude fiscal en este terreno”.

El comercio electrónico obliga pues a la Administración a modernizar sus sistemas de control y a reforzar sus medios informáticos con la finalidad de controlar a los contribuyentes. Han de llevarse a cabo operaciones de control y de recaudación por medios informáticos y telemáticos, respetando siempre las garantías de los obligados tributarios.

#### 4. Mecanismos de control tributario de las transacciones realizadas

¿Qué control de la renta o de la transacción efectuada han de ejercer las autoridades fiscales involucradas al respecto? Téngase presente que circunstancias tales como la desaparición en el comercio electrónico de muchos de los intermediarios tradicionales (retenedores y suministradores de información) en la producción y distribución de bienes y servicios, la deslocalización relativamente sencilla de los centros servidores fuera de la jurisdicción española o la creación de dispositivos que permiten borrar las huellas o trazas de las transacciones telemáticas dificultan enormemente, no ya sólo la tributación de dichas transacciones, sino incluso su misma detección por las autoridades fiscales.

<sup>36</sup> Véase RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A.: “Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de doble imposición internacional. Análisis del caso español”, *Papeles de Trabajo*, 3/97, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1997, págs. 53 y ss.

<sup>37</sup> DEL GIUDICE, M.: “La cooperación internacional entre las Administraciones Tributarias en el contexto de la globalización económica”, *ob. cit.*, pág. 233.

<sup>38</sup> AGULLÓ AGÜERO, A.: “El marco internacional de la fiscalidad del comercio electrónico”, *Actualidad Informática Aranzadi*, número 33, 1999, pág. 37. Véase igualmente ANGULO CASCÁN: *La Administración fiscal electrónica*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2004, pág. 168, para quien “las mismas ventajas que permiten al delincuente fiscal moderno aumentar la efectividad de sus acciones, pueden ayudar a los inspectores de hacienda a obtener pruebas evidentes de la identidad y ubicación del presunto infractor”.



Así las cosas podría llegar a producirse una “deslocalización” del sistema informático, con la consiguiente pérdida de las habituales fuentes de obtención de información de índole tributaria tradicional, el surgimiento de un fenómeno de “desintermediación” que determine la desaparición de intermediarios y agentes en el desarrollo de las operaciones comerciales y, en definitiva, la imposibilidad de llevar a cabo un seguimiento efectivo del conjunto de las transacciones informáticas. Todo ello dificultaría, en buena medida, el control de estas operaciones así como las labores de comprobación e investigación que han de llevar a cabo las distintas Administraciones Tributarias.

Sin lugar a dudas la intensificación en el empleo de las nuevas tecnologías dentro de procedimiento de inspección de los tributos contribuye al ejercicio de un mayor control por parte de la Administración Tributaria. Téngase presente que el progreso experimentado por la informática permite a aquella disponer de una cantidad cada vez mayor de información con trascendencia tributaria. Ahora bien, al mismo tiempo resulta necesario el desarrollo de un importante trabajo de infraestructura así como de una progresiva adecuación de la Administración a la utilización de los nuevos medios en aras de mejorar la calidad de la información introducida en sus sistemas, debiendo respetarse además unas reglas de seguridad y un conjunto de garantías para el ciudadano.<sup>39</sup>

Por nuestra parte estimamos conveniente, además, potenciar la cooperación, tanto a nivel interno (dentro de la Agencia Tributaria) como externo (con otras Administraciones), así como fomentar la difusión telemática del conocimiento entre los órganos dedicados al control, en aras de alcanzar un tratamiento más rápido, eficaz e integrado de la información.<sup>40</sup>

Además de aquella información con relevancia fiscal que la Inspección de Hacienda pueda llegar a obtener por sí misma del administrado, conviene tener presente la información suministrada por aquellos terceros que se hallan obligados a colaborar con ella. Este sería el caso, por ejemplo, del resto de órganos de la Administración, de las Administraciones de otros países y, en definitiva, de quienes prestan servicios de intermediación en el ciberespacio.

La información poseída por un determinado órgano o Administración de un Estado puede llegar a ser útil para la Administración o el órgano de un tercer Estado. Debido precisamente a ello resulta conveniente alcanzar una elevada coordinación entre las distintas Administraciones Tributarias. Y, en este sentido, las nuevas tecnologías y, más precisamente, *Internet* o las Intranets, pueden llegar a constituir un instrumento de la máxima utilidad de cara a poder compartir la información existente.

Han de potenciarse por tanto los intercambios de información y de funcionarios con las Administraciones Tributarias en la utilización de las nuevas tecnologías, impulsando la adopción de acuerdos institucionales que posibiliten, con las debidas cautelas, el acceso directo por vía telemática a los registros de otras instituciones y agilizando los procedimientos y la obtención de información de trascendencia fiscal.

Desde determinados sectores se ha venido defendiendo la creación de una plataforma internacional destinada al intercambio de información sobre aquellos sujetos que utilizan las redes cibernéticas con la finalidad de eludir impuestos o de blanquear capitales. Hemos de reconocer, sin embargo, que la admisión del intercambio de información constituye una cuestión complicada para cualquier Estado, ya que supone admitir la adopción de un procedimiento y de una forma de control supranacional, incrementándose además los deberes de información del contribuyente y, con ello, la presión fiscal indirecta sobre éste.

Por otra parte esta coordinación internacional no sólo resulta necesaria a la hora de unificar criterios legales destinados a gravar los hechos y a sancionar los delitos fiscales, sino también a

<sup>39</sup> En este sentido cabe destacar que, a lo largo de los últimos años, se ha venido produciendo dentro de la Administración Tributaria un proceso de reestructuración de carácter global en las áreas de Gestión, Aduanas y Recaudación, y de carácter parcial en el área de Inspección, procediéndose a la creación de nuevas unidades dedicadas específicamente a tareas de investigación tales como la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, la Oficina Nacional de Recaudación o las unidades destinadas a la lucha de la “ciberdelincuencia”, y mejorándose asimismo el procedimiento de planificación de la Inspección a través de la incorporación de técnicas informáticas de análisis de riesgos en la selección de los contribuyentes a inspeccionar.

<sup>40</sup> Pensemos, por ejemplo, en aquellas actuaciones destinadas a controlar de forma exhaustiva las actividades de los sitios y páginas *web* en los que tienen lugar transacciones comerciales.

la hora de proceder a su investigación. Debido a ello las distintas Administraciones fiscales necesitan intercambiarse información sobre todas aquellas transacciones y operaciones sospechosas de evasión, elusión o fraude fiscal que el contribuyente no proporciona.<sup>41</sup>

Ya en su día el Informe sobre el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española destacó la conveniencia de que la Agencia Tributaria potenciase la coordinación con otras Administraciones extranjeras en cuanto al intercambio de información con relevancia fiscal, subrayando en su Recomendación número 193 la necesidad de “proponer ante organizaciones internacionales la adopción de acuerdos que posibiliten el acceso justificado, por razones de verificación fiscal, a los registros y bases de datos que contienen la identificación de los intervinientes en una operación, gestionados por entidades y organismos de otros países o de carácter supranacional”, y destacando en su Recomendación número 194 la conveniencia de “potenciar la adopción de acuerdos de colaboración mutua, así como el establecimiento de procedimientos que posibiliten el ejercicio de esta colaboración, de forma ágil y sencilla, por las Administraciones de los países afectados”.<sup>42</sup>

Dentro del marco comunitario cabe aludir a la existencia de varios sistemas de intercambio de información aplicables en materia de IVA y de Impuestos Especiales. Nos referimos a los Sistemas *VIÉS* (*Vat Information Exchange System* o “Sistema de Intercambio de Información sobre el IVA”) y *SED* (*System for the Exchange of Excise Data* o “Sistema para el Intercambio de Información de Datos sobre los Impuestos Especiales”).

La regulación del Sistema *VIÉS* tuvo su origen en la Directiva 79/1070/CEE, así como en el Convenio del Consejo de Europa y en el Reglamento CEE 218/92, de Cooperación Administrativa en Materia de IVA. Con carácter general nos hallamos ante un sistema que opera sobre el régimen del IVA relativo a intercambios intracomunitarios, vigente desde el 1 de enero de 1993. Al amparo del citado régimen, cuando un determinado proveedor radicado en un Estado miembro de la Unión Europea realiza una entrega de bienes a un consumidor final de otro Estado miembro ha de repercutirle el IVA. En cambio, si dicho proveedor efectuase la entrega a un empresario de otro Estado miembro, esto es, a un sujeto pasivo del IVA acreditado en algún otro Estado miembro en el instante de la realización de la operación y que disponga de un número de identificación a efectos del IVA comunitario, se produce la llamada “inversión del sujeto pasivo”. El bien en cuestión tributaría en destino, no debiendo el vendedor repercutirle el IVA en el precio, con independencia de que deba declararlo en su propio Estado, pudiendo deducírselo además en su próxima liquidación periódica.

Pues bien en la medida en que esta tributación en destino contribuía, junto con la apertura del comercio comunitario, a la desaparición de los controles en frontera (con la consiguiente pérdida de información), la implantación del sistema *VIÉS* posibilita el establecimiento de un sistema de intercambio de información entre los Estados miembros. Concretamente a través del citado sistema se informa al transmitente intracomunitario acerca de la condición del posible adquirente intracomunitario, indicándose si se trata de un consumidor final o de un empresario y si, en consecuencia, debe repercutirle o no el IVA con motivo de la operación intracomunitaria llevada a cabo.<sup>43</sup>

Asimismo a través de la aplicación del sistema *VIÉS* se permite a las Administraciones Tributarias de dos Estados comunitarios el intercambio de información acerca de las adquisiciones realizadas por sus respectivos operadores en el otro Estado. Con carácter periódico y sirviéndose de un formato común (el Modelo 349), dichos Estados solicitan a cada sujeto pasivo una declaración

<sup>41</sup> Esta mayor cooperación en el intercambio de información beneficiaría asimismo a los propios contribuyentes. Piénsese que, respecto de aquellos contribuyentes que tienen acceso a los mercados extranjeros, dicho intercambio de información posibilita una aplicación correcta de los convenios fiscales, evitándose la doble imposición sobre las rentas y el capital. Y, en relación con aquellos otros contribuyentes que operan únicamente en el mercado interno, se evita que los contribuyentes que operan en los mercados extranjeros dispongan de mayores posibilidades de evasión y de elusión.

<sup>42</sup> En esta misma línea se aludía en la Recomendación número 231 de dicho Informe a la necesidad de “defender, ante instituciones internacionales, el acceso al registro de nombres de dominio de *Internet* por motivos fiscales”.

<sup>43</sup> Con esta finalidad se procedió a la creación de un “censo” único de sujetos pasivos de IVA intracomunitario con una identificación común, el NIVA (integrado por el NIF más las dos primeras letras del país del que se es nacional), y con unas reglas de funcionamiento igualmente comunes. Desde el año 2000 resulta posible el acceso *on line* a este censo *VIÉS* por parte de cualquier operador de la Unión Europea. Así, por ejemplo, a través del servidor de *Internet* de la AEAT un operador puede, sin necesidad de tener que desplazarse físicamente, consultar dicho Censo.

recapitulativa de todas aquellas entregas intracomunitarias de bienes realizadas por el mismo en un determinado período, procediéndose a identificar al destinatario de la mercancía por su número de identificación a efectos del IVA y por el importe total de la operación. Dichas declaraciones son posteriormente gestionadas y procesadas por cada Estado a través de una base de datos, pudiendo emplearse la información obtenida, no ya sólo para fines internos, sino también en beneficio de otros Estados de la Unión y respecto de operaciones intracomunitarias realizadas en su territorio.<sup>44</sup>

Por lo que respecta al Sistema para el Intercambio de Información de Datos sobre Impuestos Especiales (*SED*), se halla regulado en la Directiva 92/12/CEE y tiene su razón de ser igualmente en la aplicación del principio de gravamen en destino y en la progresiva eliminación de los controles en frontera<sup>45</sup>. Con la finalidad de evitar que la labor de control e inspección de los Impuestos Especiales pueda llegar a verse debilitada, a través de la aplicación del presente sistema los Estados miembros se intercambian periódicamente información relativa a la identificación de los operadores autorizados, así como a la autoridad de la que dependen y al límite de las autorizaciones.

En cuanto a los expedidores, estos han de cumplimentar un Documento de Acompañamiento de todas aquellas expediciones que realicen en el que conste su número de identificación fiscal a efectos de los Impuestos Especiales, así como el de los receptores de las mercancías. Dicho código constituye el llamado CAE (Código de Actividad y del Establecimiento), objeto de regulación en el artículo 41 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los II. EE., y de conformidad con el cual resulta posible identificar la Delegación de Hacienda en la que el expedidor se encuentra ubicado, así como la actividad que ejerce. A efectos de poder obtener esta información los expedidores se hallan facultados para consultar en su respectiva Administración fiscal los datos censales de su cliente.<sup>46</sup>

Una vez cumplimentado el correspondiente Documento de Acompañamiento el expedidor ha de realizar el envío en régimen suspensivo. Dicho Documento de Acompañamiento deberá contrastarse en destino, devolviéndose posteriormente a la oficina de origen. De este modo el expedidor quedará liberado del pago del impuesto frente a su Administración, asumiendo el receptor de la mercancía la responsabilidad derivada del pago del mismo en su país de residencia.<sup>47</sup>

A la luz de este conjunto de consideraciones resulta posible constatar que todo sistema de intercambio internacional de información fundamentado en la utilización de medios telemáticos o informáticos que pretenda adoptarse ha de cumplir un conjunto de presupuestos mínimos, entre los cuales se encuentra la exigencia de un órgano común de encuentro de los Estados, así como de una estructura administrativa de negociación que permita superar los diversos conflictos que puedan llegar a suscitarse, en aras de alcanzar unos niveles de decisión política tributaria que permitan la adopción de resoluciones propias exclusivamente en su ámbito.<sup>48</sup>

---

<sup>44</sup> En la práctica dicha información opera en distintos "niveles". En primer lugar, y de forma automática y espontánea, ha de informarse de forma agregada acerca de dichas operaciones. En segundo término, y a requerimiento expreso, debe informarse de manera particular acerca de las operaciones realizadas por un sujeto. Finalmente, y en supuestos excepcionales, ha de informarse sobre otras cuestiones de mayor detalle tales como los documentos o facturas a través de los cuales se documenta la operación intracomunitaria.

<sup>45</sup> Téngase presente que, si bien en el marco del sistema fiscal comunitario los Impuestos Especiales se encuentran parcialmente armonizados, todavía queda por armonizar sus tipos impositivos, debiendo mantenerse en consecuencia el principio del gravamen en destino de las entregas intracomunitarias. De este modo un operador que se encuentre censado como Depositario Autorizado en la Administración de un determinado Estado miembro puede enviar productos a otro Depositario Autorizado u Operador Registrado radicado en otro Estado miembro en régimen suspensivo de los Impuestos Especiales, haciéndose así efectivo el principio de imposición en el país de destino.

<sup>46</sup> Hoy en día la totalidad de las autoridades de cada Estado miembro cuentan con una base de datos en la que se contienen los registros de los depositarios, depósitos y operadores autorizados. Ello permite a los expedidores comprobar si el adquirente en cuestión se encuentra debidamente censado con un número de identificación de II. EE. y si la autorización concedida en el país de destino le permite recibir aquellos productos que van a ser objeto de envío.

<sup>47</sup> Por otra parte con la información procedente de estos documentos de acompañamiento los Estados miembros podrían nuevamente, y de forma telemática, intercambiarse información sobre las operaciones imputadas a sus sujetos pasivos y solicitar en cualquier momento que se controle la recepción de los bienes de que se trate, evitando así que pueda llegar a producirse la ruptura del sistema de envíos en régimen suspensivo.

<sup>48</sup> Piénsese que tanto el sistema *VIÉS* como el sistema *SED* vinculan a varios Estados con una normativa idéntica y de carácter uniforme, recayendo sobre una regulación previa razonablemente armonizada como es la regulación del IVA y la de los Impuestos Especiales en el marco de la Unión Europea, al margen de que disten de una armonización efectiva en materia de tipos de gravamen.



Únicamente partiendo de estos presupuestos resulta posible alcanzar la armonización de los distintos sistemas fiscales que gestionan las diversas Administraciones. Y, en este sentido, debe reconocerse que en la actualidad no existe uniformidad entre los Estados acerca de los distintos conceptos fiscales, ni siquiera dentro del ámbito de la Unión Europea. En efecto, no existe una previa armonización de las regulaciones que establecen los impuestos y, por ende, tampoco de aquellas otras encargadas de la aplicación de los mismos.

Precisamente por ello estimamos que debe tratar de fomentarse la remoción de todos aquellos obstáculos normativos que dificultan los intercambios de información en relación con las rentas obtenidas por los no residentes, así como la adecuación de sus legislaciones internas a la posibilidad de intercambio de información.

Por su parte las Administraciones cooperantes han de disponer de un nivel razonable de personal y de medios técnicos informáticos que posibilite el intercambio de información. Es conveniente contar con una infraestructura tecnológica previa que sirva de base al intercambio telemático de información y susceptible de adecuarse a las distintas condiciones económicas, comerciales y sociales existentes.<sup>49</sup>

Toda colaboración que pretenda llevarse a cabo entre las distintas Administraciones cooperantes ha de comenzar con su coordinación de cara a la adopción de los oportunos convenios sobre colaboración y asistencia mutua con otras Administraciones Tributarias. Piénsese que los intercambios de información entre las diferentes Administraciones requieren siempre de una regulación específica que prevea dichos intercambios, siendo necesarios acuerdos internacionales que establezcan las bases de la colaboración entre sus Administraciones.<sup>50</sup>

¿Y qué contenido deben presentar estos convenios de colaboración? Desde nuestro punto de vista sería conveniente que los mismos contemplaran una identificación única, estableciendo además un conjunto de mecanismos automatizados de intercambio de información respecto de las rentas obtenidas por no residentes. No creemos, además, que esta cooperación administrativa internacional deba constituir un sistema paralelo destinado a reforzar los procedimientos nacionales de control, sino que ha de formar parte de un sistema de información tributaria internacional.

Esta colaboración a la que nos referimos ha de extenderse asimismo a los intermediarios de la información, esto es, a los llamados proveedores de acceso (caso, por ejemplo, de los servidores de correo o de los servidores *web*) que pueden obtener información sobre la identidad de los sujetos que se comunican a través de la Red y de las actividades llevadas a cabo por los mismos mientras se hallan conectados. Téngase presente que una de las principales novedades que implica el desarrollo del comercio electrónico viene determinada por el papel que asumen estos intermediarios a efectos de facilitar información a la Administración Tributaria.

Y, dada la utilidad de la información que guardan estos intermediarios (que constituye una nueva fuente de información para las Administraciones Públicas de cara al conocimiento de la “navegación” llevada a cabo por los usuarios), estimamos conveniente que los distintos servidores de *Internet* guarden el registro de acceso de sus usuarios.<sup>51</sup>

La relevancia fiscal derivada de esta información procedente de los mediadores en el comercio electrónico quedó puesta de manifiesto en el *Informe sobre el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española*, señalándose en su Recomendación número 185 que “se propone profundizar en el conocimiento de sus funciones y del papel que desempeñan los nuevos

---

<sup>49</sup> Así sucede en el caso específico de los sistemas *VIES* y *SED*, cuyas Administraciones cooperantes contaban ya con esta adecuada infraestructura previa. En efecto la Comisión Europea y, en particular, la Dirección General de Aduanas e Impuestos Indirectos disponían ya de una larga experiencia en la coordinación de proyectos informáticos.

<sup>50</sup> Parece lógico pensar, además, que estos tratados de asistencia han de ser multilaterales, tal y como sucedió respecto de los sistemas *VIES* y *SED*, caracterizados por la existencia de un alto grado de coordinación entre las Administraciones cooperantes. Piénsese además que el carácter bilateral de estos tratados, vinculando únicamente a los dos Estados firmantes, puede resultar insatisfactorio e insuficiente de cara al fomento de la colaboración entre los Estados.

<sup>51</sup> Véase a este respecto OLIVER CUELLO, R.: *Tributación del comercio electrónico*, ob. cit., pág. 142, para quien “una de las herramientas que pueden ser útiles para llevar a cabo un adecuado control de las operaciones comerciales electrónicas, que permita detectar supuestos concretos de fraude, es la consistente en el establecimiento de nuevos deberes de información tributaria por suministro a cargo de terceras personas, por ejemplo, a través de los prestadores de servicios de telecomunicación”.

intermediarios en comercio electrónico, con el fin de ir estableciendo en el futuro obligaciones informativas de carácter tributario”. Por su parte en la Recomendación número 192 del citado *Informe* se afirmaba lo siguiente: “Se propone posibilitar el acceso justificado, dentro de los límites legales, a bases de datos que contienen la identificación de los intervinientes en una operación, tales como registros de nombres de dominio y, en su caso, de direcciones de correo electrónico o información referida a certificados electrónicos tales como período de vigencia de certificados, titularidad de las claves, utilización de seudónimos, atributos de certificado, etc.”.<sup>52</sup>

Téngase presente finalmente que aquellos prestadores de servicios que, en el ejercicio de sus actividades de intermediación, transmitan, copien, almacenen o localicen contenidos ajenos, han de colaborar con las autoridades competentes para impedir que determinados servicios o contenidos de carácter ilícito continúen divulgándose.

Recientemente, a través de la Orden EHA/693/2008, de 10 de marzo, se ha regulado el llamado Registro Electrónico del Ministerio de Economía y Hacienda. Dicha Orden ha sido dictada en cumplimiento de lo establecido en el artículo 45 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común en el que, como ya sabemos, se establece que las Administraciones Públicas han de impulsar el empleo y aplicación de técnicas y medios telemáticos para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, posibilitándose así que los ciudadanos, cuando sea compatible con los medios técnicos disponibles, puedan relacionarse con aquéllas a través de técnicas y medios electrónicos e informáticos, atendiendo siempre a los requisitos y garantías previstos en cada procedimiento.

Como seguramente se recordará el artículo 38 de la citada Ley, redactado conforme a lo dispuesto en el artículo 68 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, se encargó ya de habilitar la creación de registros telemáticos destinados a facilitar y a impulsar las comunicaciones entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos. Por su parte el Real Decreto 263/1996, de 16 de febrero, que reguló la utilización de las técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado, abordó el desarrollo del citado artículo 45 de la Ley 30/1992, con la finalidad de delimitar en el ámbito de la Administración General del Estado las garantías, requisitos y supuestos de utilización de las técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas. De manera más específica el Real Decreto 772/1999, de 7 de mayo, por el que se reguló la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones ante la Administración General del Estado, así como la expedición de copias de documentos y devolución de originales y el régimen de las oficinas de registro, admitió expresamente la presentación de solicitudes, escritos, documentos y comunicaciones por medios informáticos, electrónicos o telemáticos. Y el Real Decreto 209/2003, de 21 de febrero, por el que se regulan los registros y las notificaciones telemáticas, así como la utilización de medios telemáticos para la sustitución de la aportación de certificados por los ciudadanos, incorporó un Capítulo VI al citado Real Decreto 772/1999, de 7 de mayo, destinado a regular los registros telemáticos y a establecer el contenido mínimo de las disposiciones de creación de los mismos.

Al hilo de dicho contexto normativo fue dictada la Resolución de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 23 de agosto de 2005, por la que se regula la presentación de determinados documentos electrónicos en el registro telemático general de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Por su parte la Orden EHA/3636/2005, de 11 de noviembre, acometió la creación del registro telemático del Ministerio de Economía y Hacienda, que es el que ha servido de soporte para la presentación de las solicitudes, escritos y comunicaciones dirigidos al mismo por medios telemáticos. Todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 24, 25 y 26 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos, que contienen una nueva regulación de los registros electrónicos, pudiendo convertirse estos en un instrumento liberado de la

<sup>52</sup> Al margen de esta previsión general existen diversos deberes específicos de colaboración a cargo de terceras personas que desempeñan funciones de mediación en el ciberespacio. Así, por ejemplo, la Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico, con la finalidad de facilitar información sobre los delitos cometidos con ayuda de *Internet*, obliga a los operadores de redes y de servicios de telecomunicaciones electrónicas, así como a los proveedores de acceso a redes de comunicaciones y a los servicios de alojamiento de datos, a retener determinados datos de conexión y tráfico generados por las comunicaciones establecidas durante la prestación de un servicio de la sociedad de la información por un período máximo de doce meses. Precisa no obstante la citada Ley que estos datos que deben conservar los operadores de redes y servicios de comunicaciones electrónicas y los proveedores de acceso a redes de telecomunicaciones deben ser únicamente los necesarios para facilitar la localización del equipo terminal empleado por el usuario para la transmisión de la información.

rigidez actual y destinado a la presentación de cualquier escrito o solicitud ante las Administraciones Públicas. Y, a pesar de que la propia Ley 11/2007 preveía en su Disposición Transitoria Única la transformación automática de los anteriores registros telemáticos en registros electrónicos en aras de lograr una mejora de los servicios prestados a los ciudadanos y de la seguridad en las relaciones telemáticas con éstos, a través de la citada Orden EHA/693/2008, de 10 de marzo, se ha optado por acometer una nueva regulación del Registro Electrónico del Ministerio de Economía y Hacienda.

Pues bien en esta misma línea una de las medidas que, desde diversos sectores, ha venido siendo apuntada como fundamental de cara a intensificar el desarrollo de estas actividades de control es la relativa a la creación de unos registros censales adaptados a la realidad del comercio electrónico y en los que se hallen recogidas todas aquellas empresas dedicadas al mismo, así como los intermediarios de las ciberoperaciones (ya se trate de proveedores de acceso, alojadores de datos, certificadores de firmas, diseñadores de páginas *web*, etc.) y, lógicamente, los ciberdelincuentes.

La creación y actualización de estos censos destinados a recoger información relativa a los citados sujetos constituye un reto importante para la Administración Tributaria. Ciertamente dentro del ámbito de la Unión Europea existe ya desde hace tiempo un registro particular de sujetos de gran utilidad a efectos del IVA. Nos referimos concretamente al Registro de Operadores Intracomunitarios. Y, por lo que respecta a los certificadores de firmas, la Ley 59/2003, de Firma Electrónica, dispone igualmente la creación de un listado de los mismos que ha de ser publicado en la dirección de *Internet* del Ministerio de Ciencia y Tecnología.

Resulta necesario, sin embargo, proceder a la creación de un registro en el que queden recogidas todas aquellas empresas que operan a través de *Internet*. De hecho, ya en su momento el Informe elaborado en octubre de 2000 por la Comisión para el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española apuntó la posibilidad de “formar un censo de operadores económicos que realicen, exclusivamente o entre otras, operaciones de comercio electrónico, partiendo de la combinación de las competencias censales propias y de las derivadas de la gestión del IAE que ostenta la Administración del Estado”. Téngase presente además que la Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico, únicamente exige la constancia registral del nombre de dominio, no siendo en cambio necesaria la inscripción en ningún registro especial.<sup>53</sup>

Desde nuestro punto de vista el establecimiento de la obligación de registrar el nombre de dominio permite a la Administración (y a los propios ciudadanos) conocer de manera rápida y sencilla quien es el titular de una determinada *web* comercial y donde se halla situado su establecimiento físico, quedando reforzada además la confianza de los propios consumidores en el funcionamiento del comercio electrónico.

Paralelamente a esta creación de estos registros censales ha de procederse a la implantación de conductas de información en los sitios *web*, con la finalidad de aportar una mayor transparencia a la operatividad en la Red. En nuestra opinión, el establecimiento de un eventual deber por parte de los operadores económicos de informar en los sitios *webs* permite proteger los intereses y garantías de los destinatarios de los bienes y servicios contratados a través de la Red, facilitando además a la Administración Tributaria el desarrollo de sus tareas de comprobación e inspección.

En la actualidad la anteriormente citada Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico, impone a las empresas prestadoras de servicios de la información el deber de información general en los sitios *webs*, obligándoles a mostrar en un lugar visible de sus páginas en *Internet* determinados datos de carácter básico tales como el nombre, el domicilio, la dirección de correo electrónico, los precios de los productos que ofrezcan o las condiciones generales a que se someta, en su caso, el contrato.

Dicha conducta debe diferenciarse de aquella otra en virtud de la cual los operadores económicos procedan a identificarse en sus comunicaciones individuales a través de *Internet*. A nues-

---

<sup>53</sup> Tal y como se establece en la citada norma, los prestadores de servicios de la información establecidos en España han de comunicar al Registro Mercantil en el que se encuentren inscritos o a aquel otro Registro Público en el que lo estuvieran, para la adquisición de personalidad jurídica o a los solos efectos de publicidad el nombre, nombres de dominio o direcciones de *Internet* que, en su caso, utilicen con carácter permanente, así como todo acto de sustitución o cancelación de los mismos, salvo que dicha información conste ya en el correspondiente Registro. Ahora bien, la Ley sólo obliga a registrar la *web* en el Registro Mercantil o en otro registro público a aquellas empresas que ya tienen la obligación de registrarse fuera del ciberespacio, pudiendo en consecuencia quedar el resto de las *webs* no registradas.

tro juicio dicha actuación resulta especialmente beneficiosa, no ya sólo para los destinatarios de bienes y servicios contratados a través de la Red, sino también para la propia Administración de Hacienda. Y ello debido a que a través de la referida identificación aquélla puede llegar a conocer con certeza quienes están realizando operaciones económicas con relevancia fiscal, así como con quien se están relacionando individualmente en cada operación.

Ya en su momento manifestó la OCDE a este respecto en las “Condiciones Tributarias Marco” presentadas por su Comité de Asuntos Fiscales en la Conferencia de Ottawa de 1998 que las Administraciones Tributarias se hallan obligadas a impulsar a los operadores de comercio electrónico para que se identifiquen ellos mismos electrónicamente ante las autoridades fiscales a través de los denominados “certificados digitales”.<sup>54</sup>

La firma digital constituye un signo incorporado al mensaje, siendo su finalidad idéntica a la de la firma manuscrita, esto es, la autenticación y el no repudio en origen, garantizándose así la integridad de la información. Y el único sistema a través del cual resulta posible asegurar que una determinada firma electrónica pertenece al usuario es confiar en un tercero que así lo atestigüe mediante un certificado de firma. En este sentido la firma electrónica avanzada adquiere la misma validez que una firma manuscrita, posibilitando la identificación de quien opera en la Red.

Desde hace tiempo la Agencia Tributaria tiene incluido en su protocolo de seguridad la firma electrónica como instrumento destinado a acreditar la seguridad del contribuyente en sus relaciones telemáticas con Hacienda. Inicialmente fueron la Disposición final 2.ª de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, así como la antigua Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora del IRPF y el artículo 5 del Real Decreto-Ley 14/1999, de 17 de diciembre, sobre firma electrónica y otras normas tributarias, los encargados de remitir al Ministro de Hacienda la articulación de un desarrollo normativo que respetase las condiciones legales existentes.

Y, fruto de dicha remisión, diversas Órdenes Ministeriales tales como la Orden de 10 de abril de 2001 asumieron la labor de establecer las condiciones generales y el procedimiento necesario para llevar a cabo la presentación telemática de declaraciones del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al ejercicio 2000, sentándose así unas bases del protocolo de seguridad susceptible de ser utilizado en las transmisiones telemáticas con la AEAT que posteriormente quedarían recogidas en la Ley 59/2003, de Firma Electrónica, y sinterizadas en la propia *web* de la Agencia.<sup>55</sup>

Por otra parte la Agencia Tributaria ha incluido en su protocolo de seguridad el denominado “DNI electrónico”, susceptible de ser empleado en el conjunto de las relaciones fiscales. Se trata sencillamente de un NIF o de un CIF electrónico a través del cual los clientes y las empresas pueden identificarse entre sí y con el Fisco permitiendo, por ejemplo, que el contribuyente se identifique ante la Agencia al enviar su declaración de la Renta por *Internet* o que pueda pagar a través de la Red<sup>56</sup>. Como es lógico la emisión de estos documentos y su utilización se encuentran sometidas a un estricto control que permita garantizar la transparencia de las transacciones efectuadas.<sup>57</sup>

<sup>54</sup> Como es sabido el Estado español procedió a la regulación de este instrumento mediante la aprobación inicial del Decreto-Ley 14/1999 sobre firma electrónica y, posteriormente, de la Ley 59/2003, de Firma Electrónica.

<sup>55</sup> Dicho protocolo es el denominado Protocolo *SSL (Secure Sockets Layer)*, consistente en un *software* descargado desde el servidor de la Agencia en el navegador del contribuyente y que proporciona un alto grado de seguridad a las comunicaciones telemáticas llevadas a cabo entre ambos. Concretamente, a través de una aplicación simultánea de las claves pública y privada del contribuyente se permite a este último realizar las funciones de cifrado y de firma digital, ambas destinadas a asegurar la confidencialidad, la autenticidad, la integridad y el no repudio de los mensajes telemáticos enviados.

<sup>56</sup> Dicha identificación quedaría igualmente recogida, por ejemplo, en la factura que ha de realizarse después de toda venta.

<sup>57</sup> Diversos organismos internacionales tales como la OCDE o la UE vienen recomendando de manera expresa la instauración de números de identificación fiscal comunes (caso, por ejemplo, del ya analizado Sistema *VIÉS* previsto para el IVA intracomunitario), así como el establecimiento de la exigencia del NIF del Estado-residencia. Ello posibilitaría conocer, por ejemplo, quien actúa en cada una de las operaciones realizadas, así como cuál es su personalidad jurídica o donde radica su centro/s de decisión o producción. Incluso podría llegar a determinarse de manera automática, a través del NIF, las distintas actividades en las que se encuentre involucrada la empresa. Obviamente se trata de una posibilidad todavía muy remota ya que, si bien la mayoría de los Estados utiliza un número de identificación fiscal para gestionar sus impuestos e imputar a un determinado obligado tributario diversos datos obtenidos a través de distintas fuentes, algunos Estados todavía no han procedido a su establecimiento; incluso en algunos países existen varios números de identificación personal y empresarial y varias definiciones operativas de residencia que obligan a la Administración Tributaria a manejar identificaciones distintas según el impuesto de que se trate, el nivel regional de actuación del contribuyente, la estructura jurídico-económica de la empresa o el órgano competente para la gestión de los impuestos.

## 5. La necesaria calificación de las rentas obtenidas

¿Cómo han de calificarse las rentas surgidas de este tipo de operaciones? Resulta complicado, a la luz de los medios empleados para llevar a cabo el comercio electrónico así como de las características que definen este tipo de operaciones, discernir si las rentas derivadas de las mismas deben tener la consideración de beneficios empresariales, cánones en imposición directa o en impuestos indirectos, entrega de bienes, prestación de servicios, etc.

La calificación de las rentas obtenidas por las empresas virtuales se fundamenta en el principio de neutralidad, a la luz del cual la realización de una operación en la Red debe generar el mismo tipo de renta que si dicha operación se hiciese fuera de ella. Así, por ejemplo, la venta de artículos protegidos por *copyright* equivaldría a una renta generada por una compraventa en un entorno real; la cesión de un derecho limitado sobre un *copyright* (por ejemplo, el derecho a reproducir y distribuir un *software* en un área geográfica) originaría una renta susceptible de ser calificada como canon; y la transmisión de un *copyright* sin limitación alguna que supusiera la venta del referido derecho equivaldría a una renta calificada como incremento de patrimonio.

Dentro del ámbito internacional la generación de rentas procedentes del comercio electrónico obtenidas en jurisdicciones fiscales distintas a la de la residencia del operador plantea el problema de su calificación a efectos de la aplicación de los convenios bilaterales suscritos en materia de doble imposición.

Define el artículo 12.2 del Modelo de Convenio de la OCDE estas rentas como “las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano o fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso de un equipo industrial, comercial o científico, y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”.

Al amparo de esta regla general de atribución de la soberanía fiscal los cánones procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado si dicho residente es el beneficiario efectivo. Ahora bien suele ser bastante frecuente que, siendo uno de los países contratantes deficitario en tecnología, el Estado de la fuente introduzca una específica reserva de soberanía fiscal en la materia, estableciéndose así una especie de potestad fiscal compartida en virtud de la cual los cánones pasen a tributar limitadamente en el Estado de origen de la renta.

La otra alternativa a esta calificación de las rentas analizadas se centra en su consideración como beneficios empresariales, acudiéndose entonces a la regla de atribución recogida en el artículo 7 del Modelo Convenio, condicionada a la concurrencia o no de establecimiento permanente. De este modo los beneficios de una empresa residente en un Estado únicamente podrían someterse a imposición en el Estado donde se realizaron cuando en su obtención hubiese intervenido un establecimiento permanente.

A la luz de este conjunto de consideraciones, ¿debe estimarse que se trata de cánones o, por el contrario, cabe aludir a la existencia de un beneficio empresarial? Piénsese que su diferente calificación puede llegar a suponer, a la vista de las reglas generales de atribución expuestas, una diferente atribución de la soberanía fiscal en el marco de los convenios suscritos para evitar la doble imposición de las rentas.

De conformidad con lo establecido en el vigente Modelo de Convenio podemos diferenciar hasta tres formas contractuales de transferencia de *software* en función de los derechos que se transmiten con el mismo: enajenación total de derechos; enajenación parcial de derechos; y contratos mixtos.

Pues bien la OCDE, en su elaboración de propuesta a los Comentarios al artículo 12, señaló que únicamente constituyen cánones las contraprestaciones por una cesión parcial de derechos cuando el adquirente desarrolle o explote comercialmente el programa. En dicha propuesta se amplió, asimismo, el concepto de canon a aquellos supuestos en los que se ceden los derechos de transformación y divulgación pública.



## 6. Problemática derivada de la aplicación del concepto de establecimiento permanente

Tradicionalmente el concepto de establecimiento permanente, presente como es sabido dentro de los sistemas tributarios de la mayoría de los países (al igual que sucede con el de precios de transferencia) y definido en los Modelos de Convenios de Doble Imposición Internacional sobre la Renta y el Patrimonio como “un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad”<sup>58</sup>, no ha tenido cabida dentro del comercio electrónico.

El establecimiento permanente (elemento básico en la definición de la soberanía fiscal tratándose de rentas obtenidas en un Estado por un residente de otro Estado), constituye una figura jurídica creada con el fin de dar solución al problema de las empresas no residentes que desarrollan su actividad habitual en un Estado, permitiendo que aquél en el que estas radican pueda gravar sus rentas debido al disfrute de un lugar donde poder desarrollar su actividad y obtener beneficios.

Así las cosas el establecimiento permanente, que corresponde a la explotación económica vinculada al territorio de un Estado (el Estado de la fuente) pero jurídicamente no autónoma y dependiente de una persona o entidad residente en otro Estado (el Estado de residencia), adquiere la consideración de ente autónomo a efectos de imposición en el primero de ellos, de acuerdo con la aplicación del principio de tributación separada.

Es precisamente esta condición de centro independiente de imputación de rentas la que determina que el Estado de la fuente opte por globalizar a través del establecimiento las rentas obtenidas por éste en su territorio, configurando así una modalidad de sujeción específica más próxima en su alcance a la obligación personal. Este es el fenómeno conocido como “personalización del establecimiento permanente”.

Tradicionalmente la identificación del establecimiento permanente ha requerido de la existencia de una cierta sede fija desde la que se ejerce una actividad económica, lo que permite al Estado de la fuente someter a gravamen, con un considerable grado de personalización, las rentas generadas o imputables a la misma.

Ciertamente el concepto de establecimiento permanente resultó seriamente cuestionado con el surgimiento y desarrollo del comercio electrónico, ya que una determinada empresa puede estar presente en diferentes lugares a través de *Internet* sin necesidad de tener presencia física (ya sea directa o indirecta) en los mismos. Como acabamos de precisar, el citado concepto demanda la existencia de un lugar fijo de negocios, situación que no cabe determinar en el comercio electrónico a través de *Internet*, con el objetivo de permitir al Estado de la fuente gravar las rentas generadas por ese lugar fijo de trabajo. Se estima que debe existir presencia física en el país donde se ejerce la actividad económica, circunstancia difícil de ubicar en numerosas ocasiones al no precisarse la actividad que se ejerce en un determinado territorio cuando de lo que se trata es de actividades desplegadas a través de *Internet*.

A la luz de lo dispuesto en los Comentarios al Modelo de Convenio (que son, como es sabido, los que sirven de referente en la mayoría de los convenios para evitar la doble imposición) no parece posible deducir que la instalación de equipos informáticos o electrónicos carentes de una presencia física pueda estimarse como un lugar fijo de negocios, a efectos de su consideración como establecimiento permanente.<sup>59</sup>

Dentro de nuestro ordenamiento tributario el artículo 13. 1. a) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR) delimita el concepto de establecimiento permanente en los si-

<sup>58</sup>Se citan, además, en los mismos ejemplos tales como las sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres y minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier lugar de extracción de recursos naturales, así como las obras de construcción o montaje cuya duración exceda de doce meses.

<sup>59</sup>Precisamente por ello la OCDE, consciente quizás de los problemas que plantea su definición en relación con la tributación efectiva de las rentas derivadas del comercio electrónico, viene trabajando desde hace tiempo en la modificación del artículo 5 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición.

güentes términos: “Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.”

¿Puede un servidor o una página *web* incorporada en un servidor localizado en el país del comprador o en un país tercero considerarse establecimiento permanente a efectos fiscales? Desde nuestro punto de vista en el primer supuesto, esto es, si el servidor o la página *web* incorporada en el mismo se localizan en el Estado del comprador, no parece que pueda defenderse la existencia de un establecimiento permanente.

En efecto, una página *web* hospedada en un determinado servidor no tiene por qué constituir necesariamente establecimiento permanente en el país donde se halla ubicado ese servidor. Piénsese que resultaría enormemente sencillo trasladar el hospedaje de un servidor así como desviar la atención de la ubicación de ese servidor o de otros que pueden ser utilizados como entrada o puerto de enlace a aquellos otros servidores que son los que despliegan las actividades comerciales, sin dejar rastro alguno. Y, siendo este el caso, cualquier ente jurídico estaría capacitado para colocar en línea páginas *web* respecto de las cuales resulte imposible rastrear o visualizar en qué servidor se encuentran ubicadas. Dicho de otro modo, podría llegar a ser imposible localizar el país donde se encuentra ubicado un servidor, circunstancia que impediría reconocer como establecimiento permanente o lugar fijo de negocios una página *web* situada en aquél.

Por otra parte, a tenor del concepto de establecimiento permanente adoptado por la legislación española, un servidor no puede ser considerado como una instalación ni como un lugar de trabajo, ni siquiera en aquellos casos en los que exista además personal de la empresa trabajando con la finalidad de atraer clientes que puedan conectarse a través de dicho acceso. Téngase presente que en *Internet* los contratos se suelen concluir entre la empresa y el cliente por vía telemática, no existiendo *a priori* agentes autorizados que puedan actuar en su nombre.<sup>60</sup>

Por lo que respecta a la segunda cuestión anteriormente planteada, relativa a aquellos supuestos en los que el servidor o la página *web* incorporada en el mismo se encuentren localizados en un país tercero, consideramos que en este segundo caso el servidor sólo estaría posibilitando que una empresa pudiera establecer una conexión a *Internet* y realizar dicho servicio para la empresa del vendedor sin controlar después las transacciones que ésta realice a través del servidor.

En suma, parece lógico pensar que ni una página *web* ni un servidor pueden considerarse establecimiento permanente de una empresa en un Estado, quedando imposibilitado el Estado de la fuente para someter a imposición las rentas generadas por ellos.

Lo cierto es que, a pesar de las distintas modificaciones normativas que, a nivel comunitario, han sido propuestas con la finalidad de llevar a cabo una revisión de la legislación sobre la materia, el establecimiento permanente representa un concepto fundamental a efectos de determinar, por ejemplo, la localización del prestador de servicios, tanto comunitario como no comunitario, de cara a la liquidación del IVA.

En nuestra opinión, a la hora de precisar el alcance del concepto de establecimiento permanente respecto de aquellas empresas que operan vía *Internet* cabe la posibilidad de atender a dos criterios claramente diferenciados: el de la ubicación del servidor o de la *web* de la empresa y el relativo a los criterios de implantación de la empresa en el territorio de un país.

---

<sup>60</sup> Por otra parte al definir el Modelo de Convenio de la OCDE al agente utiliza la expresión “persona”, no pudiendo considerarse como tal a un equipo informático.



El primero de los citados criterios, tradicionalmente defendido por la OCDE, encuentra su respaldo en el concepto de establecimiento permanente recogido en el artículo 5 del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la citada Organización. Declara dicho precepto que “Es establecimiento permanente cualquier equipo informático fijo, entendiendo por fijo aquél que se encuentre en un sitio determinado por un periodo de tiempo suficiente y que sea utilizado para realizar operaciones de comercio electrónico”.

La única salvedad a esta definición general se encuentra en el apartado 5 del referido artículo, de conformidad con el cual “cuando una persona actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que le faculen para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en este Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa”. Cabría estimar, en consecuencia, que carece de la consideración de establecimiento permanente una página *web*, al no disponer de los elementos virtuales fundamentales, es decir, al no presuponer la existencia de bienes tangibles que permita apreciar una organización empresarial.

Tradicionalmente la OCDE se ha mostrado partidaria de mantener dicha definición, proponiendo diversas aclaraciones al respecto en el marco de los Comentarios al Modelo de Convenio destinadas, entre otras cuestiones, a diferenciar entre el equipo informático y el programa de ordenador, de manera tal que únicamente sería susceptible de determinar la existencia de un establecimiento permanente el primero de ellos<sup>61</sup>. Esta distinción, que pretende delimitar con notable simpleza la concurrencia de un establecimiento permanente en el marco del comercio electrónico, fue objeto de importantes críticas.

De una parte se señaló que tenía la consideración de “punto de conexión” territorial ciertamente vulnerable, si bien el gravamen de las operaciones por el Estado donde se encuentre establecido el servidor permite localizar la renta y, en consecuencia, el hecho imponible, en territorios de baja fiscalidad. Y de otra se afirmó que el concepto de sitio *web* defendido en la propuesta formulada por la OCDE (conjunto de datos electrónicos manejados por el servidor) no era susceptible de constituir un establecimiento permanente (al no representar un lugar fijo de negocios), ofreciendo además un carácter limitado debido a su consideración como un mero conjunto de datos electrónicos<sup>62</sup>. No obstante es preciso reconocer que la consideración del sitio *web* como “lugar con presencia económica”, esto es, como establecimiento permanente, podría conducir a una situación caracterizada por la dificultad de tener establecimientos prácticamente en cualquier lugar del mundo.

Por lo que respecta al segundo de estos criterios, fue defendido en nuestro ámbito por el grupo de estudio creado al efecto por el Ministerio de Hacienda en el año 2000, al que ya hemos tenido oportunidad de referirnos. De acuerdo con esta segunda línea de interpretación sería establecimiento permanente aquel servidor o página *web* que tuviese una actividad económica continua o una presencia física en un Estado, pudiendo no obstante matizarse este planteamiento en función de la determinación de un volumen mínimo de operaciones comerciales llevadas a cabo por el establecimiento en el correspondiente país.

En relación con la atribución de beneficios a un establecimiento permanente y el concepto de sede de dirección efectiva cabe señalar que ambas cuestiones han estado sujetas al procedimiento de comentarios y discusión de las partes, en aras de alcanzar unas conclusiones y directrices definitivas que puedan afectar a los comentarios del Modelo de Convenio. Y ello sin perjuicio de la elaboración de diversos documentos de trabajo con un grado de avance y concreción importante.

Refiriéndose a los llamados precios de transferencia el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE concluyó inicialmente, una vez analizadas las tendencias de los modelos de negocio de comercio electrónico, que las reglas existentes debían ser aplicadas a la nueva realidad, sin necesidad

<sup>61</sup> Esta fue la postura por la que se ha inclinado la OCDE en su documento DAFPE/CFA/WP (98) 12/REV1, sobre organización del seguimiento del Grupo de trabajo número 1.

<sup>62</sup> Y ello a pesar de que, si dichos datos fuesen adecuadamente combinados mediante la correspondiente aplicación, se convertirían en imágenes y texto que permitiría a una persona ofrecer unos productos y a otra adquirirlos, constituyendo con ello un centro de actividad económica.



de especificaciones especiales. No obstante conviene recordar que, en el supuesto de que el Estado español tuviese suscrito con el país de residencia del perceptor de las rentas un Convenio para evitar la doble imposición, dicho Convenio tendría primacía sobre el Derecho interno, debiendo aplicarse de acuerdo con su contenido, normalmente inspirado en el Modelo CDI de la OCDE. En cambio, no existiendo convenio con el país de residencia del perceptor de las rentas, se aplicaría el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, cuyos criterios de interpretación se hallan, como es sabido, en concordancia con las normas reguladoras del IRPF y del IS.

De cualquier manera, y desde una perspectiva estrictamente tributaria, todas estas cuestiones terminan por reducirse a una sola: la disminución de la recaudación. En este sentido la práctica totalidad de los Estados y organizaciones internacionales y supranacionales han venido mostrando su preocupación por el empleo de las nuevas tecnologías de la información en las relaciones comerciales, especialmente en el ámbito internacional, debido fundamentalmente a los problemas que pueden derivarse de la calificación de las rentas obtenidas, de las operaciones llevadas a cabo en el ámbito del comercio electrónico y de las dificultades existentes en la localización de las actividades comerciales desarrolladas en un entorno telemático; e igualmente como consecuencia de los problemas con que los que se encuentran las Administraciones Tributarias a la hora de controlar las transacciones comerciales electrónicas y luchar contra el fraude en este terreno. Todas estas situaciones pueden llegar a originar una significativa disminución de la recaudación tributaria.

#### IV. REFLEXIONES FINALES

Sin lugar a dudas constituye un hecho innegable que el desarrollo del comercio electrónico ha venido a alterar, no ya sólo la estructura económica del conjunto de los Estados, sino también los paradigmas presentes en las bases del Derecho e incluso en la propia forma de conducirse de la sociedad o de hacer negocios.

Tratar de definir con precisión qué es el comercio electrónico ha constituido y constituye hoy en día una misión prácticamente imposible, dada la diversidad de enfoques multidisciplinares existentes, todos ellos válidos pero distintos entre sí. Dada esta situación es tarea de las autoridades internacionales lograr emitir normativas que generen consenso entre los diferentes países y que tengan un contenido y un respaldo técnico.

La incorporación de *Internet* y del comercio electrónico a las transacciones comerciales de bienes tanto tangibles como intangibles ha obligado en los últimos tiempos a acometer un cambio en los principios impositivos que deben de regir la fiscalidad. El objetivo perseguido ha sido doble. De una parte, definir claramente cómo se van a gravar los bienes intangibles que se compran y se venden a través exclusivamente de la Red. Y, de otra, superar el concepto de ámbito de aplicación nacional que fijan las jurisdicciones fiscales existentes.

Sucede no obstante que la utilización de los principios impositivos y de los diseños fiscales clásicos basados en entornos reales no ha permitido otorgar una respuesta correcta a este doble reto. El impacto de las tecnologías de la información y del conocimiento ha hecho necesario cambiar el concepto tradicional de tributo por otro más amplio.

Los sistemas tributarios han evolucionado (y deben continuar haciéndolo) para dar respuesta a dos grandes cuestiones fiscales que plantea *Internet*. En primer lugar, el diseño de nuevos impuestos indirectos destinados a gravar los bienes intangibles intercambiados exclusivamente a través de la Red. Y, en segundo término, la coordinación de los sistemas tributarios, superando el clásico concepto de ámbito de aplicación nacional para dar así respuesta a aquellas empresas que se ubican en una determinada área geográfica y que realizan transacciones comerciales con el resto del mundo.



Ciertamente debe reconocerse que, en ocasiones, y con la finalidad de regular el funcionamiento del comercio electrónico, determinados Estados se han adelantado en el estudio de la materia, llegando en ocasiones a confundir a los administrados mediante la aplicación de diversos criterios que con posterioridad han resultado ser erróneos.

Y es que en ningún caso el comercio electrónico puede ser equiparado al comercio tradicional, sino que debe ser entendido como el acto de compra venta de toda clase de bienes y servicios que utiliza medios telemáticos para su realización incluyendo el pago por esa misma vía. Queda así desvirtuada la aplicación del principio de la aceptación de la oferta de los contratos de comercio tradicional ya que, tratándose de contratos de comercio electrónico, dicha aceptación viene acompañada necesariamente del pago.

En caso contrario podríamos hallarnos ante actos de comercio tradicional que utilizan medios telemáticos para su realización. Esto es lo que sucede, por ejemplo, en el caso de las ventas de bienes efectuadas diariamente y cuyo pago tiene lugar mediante tarjetas de crédito. A pesar de que también en esta operación intervienen medios telemáticos, la compraventa no se efectúa a través de *Internet* en tiempo real. Y tampoco cabe considerar que sólo los bienes intangibles incorporados a archivos magnéticos digitales pueden ser objeto de comercialización electrónica. De hecho, existe una amplia lista de bienes y servicios tangibles que se comercializan a través de *Internet* y que incorporan el pago como medio de aceptación de la oferta y finiquito al contrato de comercio electrónico.

Hasta la fecha los actos de comercio tradicional y electrónico realizados a través de *Internet* han contado, en su inmensa mayoría, con la buena voluntad de las partes. Sin embargo no son infrecuentes aquellos negocios en los que se produce la ilegalidad de algunos actos motivada por el diseño de estructuras evasivas que han desarrollado todo un conjunto de posibles soluciones destinadas a mantener la mayoría de esos actos, sino en la ilegalidad, si en el anonimato. En efecto, resulta posible ubicar páginas *web* en servidores de imposible localización, con la consiguiente deslocalización de dichos actos y la imposibilidad de someter a gravamen las rentas que generen, dada la ausencia de una jurisdicción legitimada para conocerlos. En suma, no habría sujetos pasivos ni hechos generadores ni bases imponibles susceptibles de quedar sometidas a gravamen.

Ha sido necesario el desarrollo de una nueva estructura tributaria que contemple todas esas vicisitudes y que garantice la sujeción de dichas transacciones, susceptibles de quedar ubicadas a través del mecanismo del pago de las transacciones de comercio electrónico por medios telemáticos.

Actualmente el comercio electrónico se halla en fase de expansión y constante evolución, suscitándose numerosas cuestiones en torno a su tributación. Y con el objetivo de poder formular nuevos y constantes principios y directrices que garanticen la consecución de una neutralidad, equidad y seguridad jurídica, es conveniente que los Estados se vinculen a todas aquellas iniciativas que puedan adoptar los Organismos Internacionales en el ámbito de la fiscalidad del comercio electrónico.

El conjunto de los avances tecnológicos experimentados a lo largo de los últimos tiempos han venido a poner de manifiesto que no se puede seguir fiscalizando y legislando en materia tributaria de acuerdo con los criterios tradicionales. Circunstancias tales como la globalización mundial o el vertiginoso desarrollo de las nuevas tecnologías han provocado que los distintos entes comerciales configuren nuevas estrategias de mercado destinadas a lograr una importante posición competitiva. Y dentro de estas nuevas estrategias se sitúa la utilización de *Internet*, que ha dejado atrás la sociedad industrializada.

La naturaleza global del comercio electrónico no permite la adopción de un modelo propio de fiscalidad alejado del que se esté configurando en su entorno por las organizaciones internacionales, el cual se mostraría además incapaz de exaccionar los diferentes tributos correspondientes a los hechos imponibles derivados de su realización. Dado el intenso desarrollo experimentado por las tecnologías de la información, y desde la perspectiva de la eficacia de los mercados electrónicos, el papel de las Administraciones Públicas debe vincularse a las iniciativas de organismos internacionales centradas en la creación de un entorno fiscal que posibilite el desarrollo armónico del comercio electrónico, de acuerdo con el necesario respeto a los principios de seguridad jurídica, neutralidad fiscal, eficacia, equidad y flexibilidad.

Todo análisis que pretenda llevarse a cabo de la problemática fiscal de esta realidad exige, a efectos de su delimitación, diferenciar cuando el objeto del comercio, contratado telemáticamente lo integran bienes o servicios que no se adquieren o no se prestan a través de la Red (suministros *off line*) y cuando el mismo queda constituido por bienes o servicios que circulan y se adquieren a través de la misma (suministros *on line*). Téngase presente además que la utilización de la Red como instrumento auxiliar del comercio no plantea problemas desconocidos a la fiscalidad dado que, en este caso, no siendo el medio de comercialización, constituye un mero instrumento al servicio del operador.

Por otra parte parece claro que no debe efectuarse un planteamiento neta o exclusivamente controlador. Por el contrario debe pretenderse, no ya sólo controlar la operación, las rentas y, en general, la capacidad económica que manifiesta la operación por parte de la Administración Tributaria, sino también que el contribuyente disponga de seguridad jurídica, de ausencia de incertidumbre en cuanto a la incidencia de la fiscalidad de la operación que está realizando (al menos desde el punto de vista de la localización territorial del hecho imponible) y de su tratamiento por la jurisdicción fiscal competente.



**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL  
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

**2000**

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.  
*Autores:* Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

**2001**

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.  
*Autores:* Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.  
*Autor:* José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).  
*Autor:* Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.  
*Autor:* José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.  
*Autor:* Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.  
*Autor:* Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.  
*Autora:* Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.  
*Autor:* José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.  
*Autores:* Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.  
*Autores:* Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.  
*Autores:* Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.

## 2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.  
*Autores:* José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.  
*Autor:* Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.  
*Autor:* Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.  
*Autora:* Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.  
*Autores:* Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.  
*Autores:* Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.  
*Autor:* Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.  
*Autores:* Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.  
*Autor:* Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.  
*Autores:* Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.  
*Autor:* José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.  
*Autores:* Javier Martín Fernández y M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.  
*Autor:* Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.  
*Autora:* Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.  
*Autor:* Emilio Albi Ibáñez.

## 2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.  
*Autora:* Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.  
*Autores:* Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).  
*Autoras:* Rocío Sánchez Lissén y M.ª José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.  
*Autor:* Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.  
*Autora:* Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.  
*Autores:* Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.  
*Autor:* Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.  
*Autor:* Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.  
*Autor:* Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.  
*Autora:* Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.  
*Directores:* Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.  
*Autores:* Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.  
*Autores:* Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.  
*Autores:* Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.  
*Autor:* José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
*Autor:* Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.  
*Autores:* María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.  
*Autor:* Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).  
*Autores:* Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)  
*Autor:* Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.  
*Autores:* José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

## 2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.  
*Autor:* Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.  
*Autor:* Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.  
*Autor:* Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.  
*Autor:* Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.  
*Autora:* Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.  
*Autor:* Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.  
*Coord.:* Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.  
*Autores:* José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.  
*Autor:* Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.  
*Autor:* Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.  
*Autor:* Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.  
*Autores:* Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.  
*Coord.:* Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.  
*Autores:* Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.  
*Autora:* M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.  
*Autora:* María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.



- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.  
*Autores:* José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.  
*Autor:* Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.  
*Autores:* Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.  
*Autor:* Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.  
*Autores:* Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.  
*Autor:* Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.  
*Autora:* Roberta Poza Cid.

## 2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.  
*Autor:* Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.  
*Autor:* Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.  
*Autor:* Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.  
*Autor:* Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.  
*Autores:* María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.  
*Autor:* Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.  
*Autor:* John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.  
*Autores:* Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.  
*Autora:* Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.  
*Autora:* Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.  
*Autor:* Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.  
*Autor:* Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.  
*Autor:* Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
*Autora:* Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.  
*Autores:* Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.  
*Autores:* Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.  
*Autora:* María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.  
*Autoras:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.<sup>a</sup> Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.  
*Autor:* Teodoro Cordón Ezquerro.

## 2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.  
*Autor:* Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.  
*Autora:* María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.  
*Autora:* María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos  
*Autores:* M.<sup>a</sup> José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.  
*Autor:* César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.  
*Autores:* José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.  
*Autores:* Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.  
*Autor:* Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.  
*Autores:* J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.  
*Autores:* Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.  
*Autor:* Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.  
*Autora:* María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.  
*Autor:* Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.  
*Autores:* Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.  
*Autor:* José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.  
*Autor:* José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.  
*Autor:* José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.  
*Autores:* Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.  
*Autores:* Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.  
*Autores:* María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.  
*Autores:* Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antiqueira Pérez
- 30/06 Cohesion policy reform: the implications for Spain.  
*Autores:* Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

## 2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.  
*Autor:* Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.  
*Autor:* Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el Modelo de Armonización Fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?  
*Autores:* Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.  
*Autor:* José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.  
*Autor:* Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión / abuso del Derecho interno.  
*Autor:* Adolfo J. Martín Jiménez.
- 8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.  
*Autores:* Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.  
*Autor:* Lorenzo Gil Maciá.
- 10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.  
*Autor:* Carlos Rivas Sánchez.
- 11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.  
*Autor:* Tulio Rosembuj.
- 12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.  
*Autor:* Jesús Rodríguez Márquez.
- 13/07 Sistemas fiscales y saldos presupuestarios en los países de la ampliación: ¿existe convergencia con los países de la UE15?  
*Autora:* Marta Pérez Garrido.
- 14/07 Sistemas fiscales en América central y República Dominicana.  
*Autores:* Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín y Juan Carpizo.
- 15/07 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2007.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 16/07 Gasto sanitario público territorializado en España y sus fuentes de financiación.  
*Autora:* Ángela Blanco Moreno.
- 17/07 Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española.  
*Autores:* Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero.

- 18/07 La tributación del ahorro en el nuevo IRPF.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 19/07 La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal.  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 20/07 Una valoración del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.  
*Autores:* Santiago Álvarez García y Marta Jorge García-Inés.
- 21/07 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2006.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/07 El mercado inmobiliario: instituciones de inversión colectiva, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y una aproximación a los REIT.  
*Autora:* Isabel Juliani Fernández de Córdoba.
- 23/07 The financing of the infrastructures in developing oil producing countries: problems and solutions.  
*Autora:* Belén García Carretero.
- 24/07 Puesta en circulación del euro e inflación: el antagonismo entre percepción y medición de la inflación en la eurozona.  
*Autor:* Juan Carlos Graciano Regalado.
- 25/07 La muestra de declarantes del IRPF de 2004: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez y Alfredo Moreno Sáez.
- 26/07 Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo.  
*Autor:* Santos de Gandarillas Martos.
- 27/07 Problemática de la incorporación al ordenamiento español de prestaciones patrimoniales públicas creadas por el derecho comunitario: especial referencia a la obligación de entrega de derechos de emisión de CO<sub>2</sub>.  
*Autores:* Adela Aura y Larios de Medrano, Iñaki Bilbao Estrada y Joaquín Marco Marco.
- 28/07 Una buena estadística pública como medio para reorientar todas las políticas públicas hacia la igualdad.  
*Autora:* María Pazos Morán.
- 29/07 La racionalización de la actuación administrativa en el ordenamiento jurídico italiano: el modelo de la gestión pública por resultados.  
*Autora:* Ximena Lazo Vitoria.
- 30/07 Las organizaciones no gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido.  
*Autores:* Susana Bokobo Moiche y Alejandro Blázquez Lidoy.

## 2008

- 1/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 1.ª).  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 2/08 Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente.  
*Autor:* Alan Augusto Peñaranda Iglesias.
- 3/08 La idoneidad de la cuantía de los límites fiscales y financieros así como de las distintas formas de cobro de las prestaciones en los Planes de Pensiones: Análisis comparativo de la reforma propuesta y de la regulación preexistente.  
*Autores:* Miryam de la Concepción González Rabanal y Luis María Sáez de Jáuregui Sanz.
- 4/08 Precios de transferencia. Los acuerdos de costes.  
*Autor:* Tulio Rosembuj.
- 5/08 Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas.  
*Autora:* Antonia Jabalera Rodríguez.
- 6/08 Estudio de las operaciones realizadas entre casa central y establecimientos permanentes.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 7/08 Un mecanismo de incentivos para la cobertura de riesgo regulatorio en concesiones de infraestructuras.  
*Autor:* Carlos Contreras Gómez.
- 8/08 Comentarios a la liquidación del sistema de financiación autonómico en el ejercicio 2005.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 9/08 Control de operaciones financieras. Experiencias de Iberoamérica y España.  
*Autores:* Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 10/08 La Ley 8/2007 de Suelo y el Catastro Inmobiliario.  
*Autores:* Beatriz Maseda Balaguer y Francisco José Coll Almela.
- 11/08 IV Jornada metodológica *Jaime García Añoveros*. La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos Estatutos.  
*Autor:* Varios autores.
- 12/08 La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público, y de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos.  
*Autor:* José Manuel Almodí Cid.
- 13/08 La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla.  
*Autor:* Miguel Ángel Aquino.
- 14/08 Armonización tributaria en el MERCOSUR.  
*Autor:* Miguel Ángel Aquino.

- 15/08 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2007.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/08 La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de Ayuda de Estado ilegal no compatible?  
*Autores:* Álvaro Antón Antón e Iñaki Bilbao Estrada.
- 17/08 Liquidación del Sistema de Financiación Autonómico en el ejercicio 2006.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 18/08 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2008 y evolución de su deuda.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 19/08 Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria.  
*Autor:* J. Alberto Sanz Díaz-Palacios.
- 20/08 El impacto de la Ley de la Dependencia en las rentas de los usuarios mayores de 65 años: incidencia del copago.  
*Autora:* Julia Montserrat Cordoniu
- 21/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 2.ª contabilidad de sociedades)  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 22/08 Modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).  
*Autor:* J. Javier Pérez-Fadón Martínez.
- 23/08 Estudio sobre la organización y situación actual del sector de la industria de la construcción y expectativas del mismo ante el cambio del ciclo económico.  
*Autor:* Rafael Candel Comas.
- 24/08 La nueva Ley del Suelo (Ley 8/2007, de 28 de mayo). Cuestiones técnicas, económicas, fiscales y territoriales. La valoración de las expropiaciones.  
*Autor:* Rafael Candel Comas.
- 25/08 Un análisis sobre el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes.  
*Autor:* Ignacio Luis Gómez Jiménez.
- 26/08 Descentralización fiscal y disciplina presupuestaria: lecciones para España de la experiencia comparada.  
*Autora:* Pilar Sorribas Navarro.
- 27/08 Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal.  
*Autora:* Luz Ruibal Pereira.
- 28/08 Las disposiciones de naturaleza tributaria en el nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea y su incidencia en el Sistema impositivo español.  
*Autor:* Carlos María López Espadafor.
- 29/08 La descentralización del ingreso fiscal en América Latina.  
*Autores:* Viviana Durán y Norberto Agulleiro.
- 30/08 Descentralización en América Latina. Estudio de caso.  
*Autores:* Carolina Mejía y Orazio Atanasio.

## 2009

- 1/09 Del Plan 1990 al nuevo Plan de Contabilidad: ajustes de primera aplicación y sus efectos en el Impuesto sobre Sociedades.  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 2/09 *Foro Sainz de Bujanda:* Ley General Tributaria y Derecho Comunitario.  
*Autor:* Varios autores.
- 3/09 Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico.  
*Autor:* Juan Calvo Vérguez.